

CONTABILIDAD	EFICACIA NORMATIVA DE LAS RESOLUCIONES DEL ICAC Y CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	Núm.
TRIBUTACIÓN		4/1998



CARIDAD GÓMEZ MOURELO

Inspectora de Finanzas del Estado

Profesora en el CEF y en la Escuela de la Hacienda Pública

Extracto:

Dos acontecimientos recientes fundamentan la realización del presente trabajo:

- La Sentencia del Tribunal Supremo de 27-10-1997 en la que se confirma la potestad normativa del ICAC para dictar disposiciones de carácter general, en contra del argumento alegado por la Asociación Española de Leasing en recurso interpuesto contra Resolución del inmovilizado inmaterial y de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que estimó ese recurso, y
- La nueva Resolución del ICAC de 9-10-1997, relativa a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades y que ha venido a derogar otra anterior de 30-4-1992, refundiendo en un único texto, tanto aspectos que ya figuraban en esa Resolución de 1992, como otros novedosos que pretenden dar respuesta a los cambios sufridos en la normativa fiscal del Impuesto sobre Sociedades a raíz de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y a las numerosas consultas planteadas al ICAC por las empresas, en estos últimos años, respecto a la forma de llevar a cabo en la práctica, la contabilización de determinadas cuestiones.

Sumario:

- I. Eficacia normativa de las Resoluciones del ICAC.
 1. Aclaraciones previas sobre la potestad reglamentaria.
 - 1.1. Órganos que la tienen encomendada.
 - 1.2. Modalidades de potestad reglamentaria, en función del órgano que la tiene atribuida y de su contenido.
 - 1.3. Límites a la potestad reglamentaria.
 2. Características de la potestad reglamentaria del ICAC para dictar resoluciones de obligado cumplimiento.
 3. Fundamento u origen de la competencia del ICAC para dictar estas Resoluciones.
 - 3.1. Fundamento inmediato.
 - 3.2. Fundamento mediato.
 4. Controversias suscitadas respecto a la eficacia jurídica de las Resoluciones del ICAC.
 - 4.1. Recurso interpuesto contra Resolución del inmovilizado inmaterial.
 - 4.2. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 1994.
 - 4.3. Recurso de casación contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.
 - 4.4. Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997.
- II. Normas relativas a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
 1. Planteamiento del problema: divergencias entre contabilidad/fiscalidad.
 2. Soluciones normativas en el ámbito de la contabilidad.
 - 2.1. Norma de valoración n.º 16 de la Quinta Parte del PGC: «Impuesto sobre Sociedades».
 - 2.1.1. Diferencias que pueden surgir.
 - 2.1.2. Cálculo del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades.
 - 2.1.3. Contabilización de las discrepancias entre contabilidad y fiscalidad que no se hayan trasladado a la cuenta 630.
 - 2.1.4. Esquema comparativo del cálculo de la cuenta 630 y de la cuota líquida.
 - 2.2. Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración n.º 16 del PGC.
 - 2.2.1. Derogación de la Resolución anterior.
 - 2.2.2. Estructura.
 - 2.2.3. Razones de la reforma.

- III. Análisis específico de la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 (BOE de 6-11-1997).
1. Norma primera: aplicación del principio de prudencia.
 - 1.1. Consecuencias de la aplicación del principio de prudencia.
 - 1.1.1. En los IBD.
 - 1.1.2. En los IBA y CPC.
 - 1.2. Registro contable de los IBA y CPC no contabilizados inicialmente.
 - 1.2.1. Ejercicio en que se deben contabilizar.
 - 1.2.1.1. IBA.
 - 1.2.1.2. CPC.
 - 1.2.2. Forma de llevar a cabo su contabilización.
 - 1.3. Cálculo del importe de los créditos y débitos impositivos.
 - 1.3.1. Con carácter general.
 - 1.3.2. En el caso de empresas de reducida dimensión.
 - 1.4. Contabilización de los IBA, IBD y CPC a largo plazo.
 - 1.4.1. IBD.
 - 1.4.2. IBA y CPC.
 - 1.5. Información en la memoria.
 - 1.6. Análisis de la posible actualización financiera de los activos y pasivos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades (IBA, IBD y CPC).
 - 1.7. Ejemplos.
 2. Norma segunda: diferencias permanentes.
 - 2.1. No se introducen reformas.
 - 2.2. Tratamiento general de las diferencias permanentes.
 - 2.3. Posibilidad de periodificación, en los casos de diferencias permanentes.
 - 2.3.1. Diferencias permanentes que pueden motivar una periodificación.
 - 2.3.2. Criterio para efectuar la periodificación.
 - 2.3.3. Contabilización de la periodificación motivada por diferencias permanentes.
 - 2.3.4. Información en la memoria sobre la periodificación.
 - 2.4. Ejemplos.
 3. Norma tercera: deducciones y bonificaciones de la cuota.
 - 3.1. No se introducen reformas.
 - 3.2. Tratamiento general de las deducciones y bonificaciones de la cuota.

- 3.3. Posibilidad de periodificar, en los casos de deducciones y bonificaciones.
 - 3.3.1. Criterio para efectuar la periodificación.
 - 3.3.2. Contabilización de la periodificación motivada por deducciones y bonificaciones.
 - 3.3.3. Información en la memoria sobre la periodificación.
- 3.4. Ejemplo.
4. Norma cuarta: entidades en régimen de transparencia fiscal.
 - 4.1. Normas de carácter general.
 - 4.1.1. Régimen fiscal.
 - 4.1.2. Contabilización.
 - 4.1.3. Información en la memoria.
 - 4.2. Normas especiales aplicables a las Agrupaciones de Interés Económico (AIE).
 - 4.2.1. Régimen fiscal.
 - 4.2.2. Contabilización.
 - 4.2.3. Información en la memoria.
 - 4.3. Normas especiales aplicables a las Uniones Temporales de Empresas (UTE).
 - 4.3.1. Régimen fiscal.
 - 4.3.2. Contabilización.
 - 4.4. Ejemplo sobre la contabilización de la transparencia fiscal.
5. Norma quinta: socios o partícipes de las entidades en régimen de transparencia fiscal.
 - 5.1. Normas de carácter general.
 - 5.1.1. Régimen fiscal.
 - 5.1.2. Contabilización.
 - 5.1.2.1. Imputación de bases imponibles.
 - 5.1.2.2. Imputación de pagos a cuenta.
 - 5.1.2.3. Imputación de deducciones y bonificaciones.
 - 5.1.3. Información en la memoria.
 - 5.2. Socios de Agrupaciones de Interés Económico.
 - 5.2.1. Régimen fiscal.
 - 5.2.2. Contabilización.
 - 5.2.3. Información en la memoria.
 - 5.3. Partícipes de Uniones Temporales de Empresas.
 - 5.3.1. Régimen fiscal.
 - 5.3.2. Contabilización.
 - 5.3.3. Información en la memoria.

- 5.4. Entidades que tributan en régimen de transparencia fiscal internacional.
 - 5.4.1. Régimen fiscal.
 - 5.4.2. Contabilización.
 - 5.4.3. Información en la memoria.
- 5.5. Ejemplo sobre contabilización por parte de una sociedad-socio de una transparente.
6. Norma sexta: sociedades que tributan en régimen de grupos de sociedades.
 - 6.1. Régimen fiscal.
 - 6.1.1. Peculiaridades.
 - 6.1.2. Procedimiento a seguir.
 - 6.1.2.1. Cálculo de la base imponible del grupo.
 - 6.1.2.2. Cuota íntegra.
 - 6.1.2.3. Deducciones y bonificaciones.
 - 6.1.2.4. Retenciones.
 - 6.1.2.5. Pagos fraccionados.
 - 6.2. Contabilización del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades y demás magnitudes relacionadas.
 - 6.2.1. Cálculo del gasto devengado.
 - 6.2.2. Diferencias permanentes.
 - 6.2.3. Diferencias temporales.
 - 6.2.4. Bases imponibles negativas.
 - 6.2.5. Deducciones y bonificaciones.
 - 6.2.6. Retenciones e ingresos a cuenta.
 - 6.2.7. Reparto de la carga tributaria en el ámbito jurídico privado.
 - 6.3. Información en la memoria.
7. Norma séptima: impuestos extranjeros de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades.
 - 7.1. Contabilización.
 - 7.2. Información en la memoria.
8. Norma octava: acontecimientos posteriores al cierre.
 - 8.1. Criterio contable.
 - 8.2. Criterio fiscal.
9. Norma novena: registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades.
 - 9.1. Incorporación de este tema en la presente Resolución.
 - 9.2. Contabilización.
 - 9.2.1. Cuenta de abono.

- 9.2.2. Cuentas de cargo.
 - 9.2.2.1. Cuota del Impuesto sobre Sociedades.
 - 9.2.2.2. Intereses de demora.
 - 9.2.2.3. Sanción.
- 9.2.3. Excesos de provisión.
- 9.3. Trascendencia fiscal de los criterios de contabilización aquí contenidos.
 - 9.3.1. Deducibilidad de los intereses de demora.
 - 9.3.2. Extrapolación de estas normas a contingencias fiscales, derivadas de otros tributos.
- 9.4. Información en la memoria.
- 10. Norma décima: régimen transitorio.
 - 10.1. Contenido.
 - 10.1.1. Resolución de 1992.
 - 10.1.2. Resolución de 1997.
 - 10.2. Contabilización.
 - 10.2.1. Adaptación de las entidades sometidas a transparencia fiscal con la antigua normativa, al nuevo régimen de transparencia fiscal introducido por la Ley 43/1995.
 - 10.2.2. Modificación del régimen de tributación de transparencia fiscal, al régimen general.
 - 10.2.3. Cuantificación de los créditos y débitos nacidos en una entidad transparente durante el período transitorio al que se refiere la disposición transitoria vigesimosegunda de la Ley 43/1995.
 - 10.3. Información en la memoria.
- IV. Esquema comparativo de las dos Resoluciones del ICAC sobre contabilización del Impuesto sobre Sociedades (30-4-1992 y 9-10-1997).

I. EFICACIA NORMATIVA DE LAS RESOLUCIONES DEL ICAC

Como recientemente ha señalado el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de octubre de 1997, a la que después nos referiremos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) goza de potestad normativa para dictar resoluciones de carácter general.

No obstante, el hecho de que esta afirmación haya suscitado dudas durante un largo período de tiempo, hace conveniente efectuar un examen más detallado de la cuestión.

1. Aclaraciones previas sobre la potestad reglamentaria.

1.1. Órganos que la tienen encomendada.

Aunque el Gobierno es el órgano que básicamente ejerce la potestad reglamentaria, también hay otros órganos de rango inferior que la tienen encomendada, como son los ministros y otros de inferior jerarquía.

1.2. Modalidades de potestad reglamentaria, en función del órgano que la tiene atribuida y de su contenido.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 97 de la Constitución, el Gobierno es el único órgano con potestad reglamentaria directa u originaria para dictar normas de carácter externo o general.

Pero, además hay que señalar que los órganos de inferior jerarquía:

- No sólo tienen potestad para dictar normas de carácter interno, relativas a materias propias de su ámbito, como, por ejemplo, las organizativas, a cuyos efectos gozan de potestad originaria o autónoma,
- Sino que también pueden contar con potestad para dictar normas de carácter externo fuera de su margen organizativo, aunque, en este caso, se tratará de una potestad indirecta o derivada puesto que será requisito imprescindible que esa competencia se haya otorgado por el legislador.

1.3. Límites a la potestad reglamentaria.

Finalmente ha de destacarse que la potestad reglamentaria:

- No es absoluta,
- Sino que está limitada por principios que se deben respetar, en todo caso, como, por ejemplo, el principio de jerarquía normativa.

2. Características de la potestad reglamentaria del ICAC para dictar Resoluciones de obligado cumplimiento.

La potestad reglamentaria del ICAC podemos encuadrarla como potestad:

- derivada.
- para dictar disposiciones de carácter externo o general.

3. Fundamento u origen de la competencia del ICAC para dictar estas Resoluciones.

Teniendo en cuenta que la potestad del ICAC no es originaria, hay que distinguir en relación a la misma:

3.1. Fundamento inmediato.

El fundamento inmediato de la competencia del ICAC para dictar Resoluciones de carácter general que vinculen a todas las empresas obligadas a llevaranza de contabilidad a respetar los criterios en ellas contenidos, radica:

- Tanto en la habilitación expresa contenida en la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) que autoriza al ICAC a aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC y sus adaptaciones sectoriales, en relación con:
 - Las normas de valoración, y
 - Las normas de elaboración de las cuentas anuales.
- Como en la habilitación implícita contenida en el artículo 2.2 b) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, que al hacer referencia al contenido del informe de auditoría, señala que el auditor expresará, entre otros datos, su opinión sobre si se han presentado las cuentas anuales de acuerdo con las normas contables que establezca el ICAC.

Y, en este sentido, es importante destacar que mientras las Resoluciones dictadas con anterioridad a la impugnación de la del inmovilizado inmaterial únicamente hacían referencia a la autorización contenida en la disposición final quinta del PGC, las tres últimas Resoluciones que se han dictado con posterioridad a dicha impugnación (patrimonio contable, contabilización de los regímenes especiales de IVA e IGIC y contabilización del efecto impositivo del IS), se remiten a la autorización del PGC y a la de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3.2. *Fundamento mediato.*

Además, cabe entender que también existe un fundamento indirecto o mediato para la competencia del ICAC en el artículo 38.1 del Código de Comercio, al señalar que «la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados», ya que la competencia para especificar esos principios ha sido atribuida precisamente al ICAC.

4. Controversias suscitadas respecto a la eficacia jurídica de las Resoluciones del ICAC.

4.1. *Recurso interpuesto contra Resolución del inmovilizado inmaterial.*

Como consecuencia de la publicación de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la que se dictan normas de inmovilizado inmaterial, la Asociación Española de *Leasing* interpuso recurso contra dicha Resolución, solicitando:

- Prioritariamente, la nulidad total de la citada Resolución, por estar incurso en los siguientes defectos:
 - Incompetencia del ICAC para ejercer la potestad reglamentaria externa.
 - Prohibición de delegación, en casos de adopción de disposiciones de carácter general.
 - Infracción del principio de jerarquía normativa.
 - Infracción del procedimiento de elaboración de disposiciones generales.
 - Ausencia de dictamen del Consejo de Estado.
- Y, subsidiariamente, para el caso de que no se apreciara esa nulidad total, al menos la nulidad parcial de los números 8.º y 9.º de la Resolución del ICAC.

4.2. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 1994.

Este recurso fue resuelto por la Sección 9.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante Sentencia de 19 de enero de 1994, por la que se anuló la Resolución de inmovilizado inmaterial impugnada, basándose en que:

- El ICAC no tenía potestad para dictar normas con eficacia externa, y
- Se había vulnerado el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general.

4.3. Recurso de casación contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

No obstante, frente a la Sentencia de 19 de enero de 1994, el Abogado del Estado presentó un escrito solicitando su casación, alegando para ello los siguientes motivos:

- En el motivo 1.º, la incongruencia entre:
 - Las normas de la Resolución que habían sido impugnadas (únicamente dos, la 8.ª y 9.ª), y
 - El resultado de la sentencia, que, como hemos indicado, anula toda la Resolución.
- En los motivos 2.º, 3.º, 4.º y 5.º, se alega que la sentencia se ha dictado infringiendo la normativa vigente, al negar la competencia del ICAC para dictar la Resolución recurrida, considerando, por el contrario, que sí tiene dicha competencia, y

- En el motivo 6.º se alega infracción de la sentencia, por indebida aplicación de los artículos 129 a 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA), que no son aplicables a la elaboración de disposiciones por el ICAC.

4.4. Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997.

Finalmente, este recurso de casación ha sido resuelto por el Tribunal Supremo mediante Sentencia de 27 de octubre de 1997, en la que se confirma la competencia normativa del ICAC para dictar disposiciones de carácter general, aunque se anula por contrario a Derecho el apartado 2.º de la norma 8.ª de la Resolución impugnada, relativa a contratos de *leasing* con compromiso firme de ejercitar la opción de compra.

La estructura de la sentencia del Tribunal Supremo es la siguiente:

- Cuatro antecedentes de hecho en los que se resumen las circunstancias concurrentes en el caso.
- Siete Fundamentos de Derecho con el contenido que a continuación detallamos:
 - En los cuatro primeros, se examinan los motivos de casación alegados, estimando todos, menos el primero, lo que motivará la revocación de la sentencia recurrida.
 - En el quinto y sexto, y como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Supremo procede a examinar las normas 8.ª y 9.ª de la Resolución de inmovilizado inmaterial impugnada, para pronunciarse sobre la petición subsidiaria formulada en el recurso interpuesto por la Asociación de *Leasing* de anular tales normas, llegando a la conclusión de que sólo procede anular el apartado 2.º de la norma 8.ª por ser contraria al principio de jerarquía normativa, al equiparar los contratos de *leasing* con compromiso de ejercicio de opción de compra a los contratos de compraventa a plazo.
 - En el Fundamento de Derecho séptimo se indica que no procede condena en costas.
- El fallo, en el que:
 - Se casa (o anula) la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de enero de 1994, confirmando así la validez general de la Resolución del ICAC sobre inmovilizado inmaterial, y
 - Se anula exclusivamente, de esa Resolución, el apartado 2.º de la norma 8.ª.

II. NORMAS RELATIVAS A LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Planteamiento del problema: divergencias entre contabilidad/fiscalidad.

Las normas contables y fiscales gozan actualmente de una autonomía indiscutida, necesaria para dar cumplimiento a los objetivos que cada una de ellas persiguen, y que consisten en lo siguiente:

- Las normas contables, determinar un resultado de la empresa inspirado, entre otros principios, en los de:
 - Prudencia valorativa, y
 - Correlación de ingresos y gastos.
- Las normas fiscales, cuantificar un resultado tal que refleje la verdadera capacidad de pago de la sociedad, para dar cumplimiento a los principios constitucionales recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española.

Esta autonomía de ambos ámbitos, lleva aparejada la aparición de una serie de diferencias, motivadas por:

- Distintos criterios de calificación (diferencias en la definición de gastos e ingresos).
- Distintos criterios de valoración (diferencias en su cuantificación).
- Distintos criterios de imputación temporal (diferencias respecto al período en que deben ser computables).
- Así como la posibilidad, en el ámbito fiscal, de compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Diferencias que se traducen en:

- La aparición de un concepto de gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado contablemente:
 - Que refleja el tributo que recae sobre el beneficio económico del ejercicio, y
 - Que no tiene por qué coincidir con el impuesto que debe pagarse fiscalmente.

2.1.3. Contabilización de las discrepancias entre contabilidad y fiscalidad, que no se hayan trasladado a la cuenta 630.

Con independencia del cálculo de la cuenta 630, la sociedad también procederá al cálculo del importe a pagar a la Hacienda Pública por el período que se esté cuantificando, o cuota líquida, cuyo pago se habrá anticipado parcialmente en algunos casos, en virtud de los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta.

Y para engarzar la cuenta 630 con la cuota líquida, será necesario utilizar las siguientes cuentas:

a) 479: Impuesto sobre beneficios diferido.

- Contenido:

Refleja las diferencias temporales entre contabilidad y fiscalidad que permiten diferir el pago del impuesto correspondiente a las mismas, respecto al momento en que se devenga dicho impuesto.

- Naturaleza:

Origina un débito con la Hacienda Pública.

- Importe:

Cuantía de la diferencia x Tipo de gravamen del ejercicio.

- Contabilización:

- Se contabiliza inicialmente por el haber, el año en que aparece, con cargo a la cuenta 630.
- Se cancela por el debe, el año en que revierte, con abono a la cuenta 630.
- Excepcionalmente también podrá abonarse con cargo a la cuenta 633 y cargarse con abono a la cuenta 638.

b) 4740: Impuesto sobre beneficios anticipado.

- Contenido:

Refleja las diferencias temporales que obligan a pagar el impuesto correspondiente con anterioridad al momento de devengo contable del mismo.

- Naturaleza:

Derecho de crédito frente a la Hacienda Pública.
 - Importe:

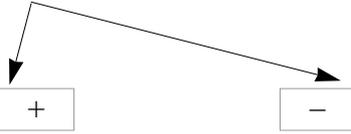
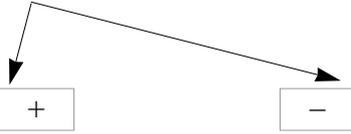
Cuantía de la diferencia x Tipo de gravamen del ejercicio.
 - Contabilización:
 - Nace por el debe con abono a la cuenta 630.
 - Se cancela por el haber el año en que revierte, con cargo a la cuenta 630.
 - Excepcionalmente también podrá cargarse con abono a la 638 y abonarse con cargo a la 633.
- c) 4745: Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio *n*.
- Contenido:

Refleja el importe en que se podrá minorar el Impuesto sobre Sociedades a pagar en el futuro, como consecuencia de bases imponibles negativas de un ejercicio, a compensar en ejercicios futuros.
 - Naturaleza:

Derecho de crédito frente a la Hacienda Pública.
 - Importe:

Base imponible negativa del ejercicio *n* x Tipo de gravamen de ese ejercicio.
 - Contabilización:
 - Nace por el debe con abono a la cuenta 630.
 - Se cancela por el haber con cargo a la cuenta 630, en el ejercicio de efectiva compensación.
 - Excepcionalmente también podrá cargarse con abono a la 638 y abonarse con cargo a la 630.

2.1.4. Esquema comparativo del cálculo de la cuenta 630 y de la cuota líquida.

<p>CÁLCULO DE LA CUENTA 630: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, DEVENGADO</p>	<p>CÁLCULO DE LA CUOTA LÍQUIDA Y CUOTA DIFERENCIAL</p>
<p>RCAI ± Diferencias permanentes</p> <hr/> <p>RC ajustado x TG</p> <hr/> <p>Impuesto bruto</p> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="text-align: center;">  <p>+</p> </div> <div style="text-align: center;">  <p>-</p> </div> </div> <p>- Bonificaciones y deducciones + Bonificaciones y deducciones</p> <hr/> <p style="text-align: center;">± 630</p>	<p>RCDI = RCAI ± 630 ± Diferencias permanentes ± Diferencias temporales:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Del propio ejercicio • De ejercicios anteriores <hr/> <p>Base imponible x TG</p> <hr/> <p>Cuota íntegra</p> <p>- Bonificaciones y deducciones</p> <hr/> <p>Cuota líquida</p> <p>- Pagos a cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Retenciones • Ingresos a cuenta • Pagos fraccionados • Cuotas imputadas por entidades transparentes <hr/> <p>Cuota líquida</p>

2.2. Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración n.º 16 del PGC.

2.2.1. Derogación de la Resolución anterior.

Esta Resolución ha venido a abordar la reforma de otra anterior de 30 de abril de 1992, optando finalmente por su derogación total en pro del principio de seguridad jurídica, y refundiendo en un único texto:

- Tanto aspectos que ya habían sido objeto de desarrollo por la resolución derogada.
- Como una serie de novedades que ahora se incorporan.

2.2.2. Estructura.

Su estructura, siguiendo el modelo de todas las anteriores, consta de:

- Una primera parte expositiva, en la que se explican y fundamentan los criterios que después son objeto de desarrollo, y
- Una segunda parte normativa en la que se concretan tales criterios, a lo largo de 10 instrucciones o normas.

2.2.3. Razones de la reforma.

La necesidad de llevar a cabo una reforma de la Resolución de 1992 ha estado motivada por:

- El hecho de que la normativa fiscal relativa al Impuesto sobre Sociedades haya sido modificada con posterioridad a la promulgación de la Resolución anterior, de 30 de abril de 1992, mediante Ley 43/1995, de 27 de diciembre, y su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril.
- Así como las numerosas consultas planteadas al ICAC por las empresas, en relación con la aplicación práctica de las instrucciones contenidas en la norma de valoración n.º 16 y en la Resolución de 1992.

III. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 9 DE OCTUBRE DE 1997

A continuación vamos a hacer un análisis de esta Resolución, haciendo referencia a cada una de las normas contenidas en la misma.

1. Norma primera: aplicación del principio de prudencia.

La presente norma regula el tratamiento contable de los créditos y débitos que surgen frente a la Hacienda Pública, como consecuencia de:

- Las diferencias entre gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades e importe a pagar fiscalmente, motivadas por distintos criterios de imputación temporal y que se traducen en «Impuesto sobre beneficios anticipado» (en adelante IBA) e «Impuesto sobre beneficios diferido» (en adelante IBD), y
- La existencia de bases imponibles negativas susceptibles de compensación fiscal en ejercicios futuros y que se materializan en «Créditos por pérdidas a compensar» (en adelante CPC),

y se ocupa, concretamente, de los siguientes temas:

1.1. Consecuencias de la aplicación del principio de prudencia.

1.1.1. Los IBD deberán ser contabilizados en todo caso, mandato que es debido, lógicamente, a que tienen la naturaleza de débito con la Hacienda Pública.

1.1.2. Los IBA y CPC, sin embargo, sólo se podrán contabilizar en la medida en que no existan dudas acerca de su recuperación futura, entendiéndose que se da esa situación, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1.1.2.1. En cuanto a los IBA:

- Como regla general sólo se podrán contabilizar cuando:
 - Se prevea que su reversión futura se va a producir en un plazo no superior a 10 años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio, y

- Se trate de sociedades que no están generando pérdidas habitualmente, por lo que se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.
- No obstante, se permite excepcionalmente la contabilización de los IBA que superen el plazo indicado de 10 años, cuando se den las siguientes circunstancias:
 - Que existan IBD por importe mayor o igual a los IBA.
 - Que el plazo de reversión de esos IBD sea igual al de los IBA.

1.1.2.2. En cuanto a los CPC, es necesario:

- Que la base imponible negativa se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa.
- Que razonablemente se considere que las causas que la originaron han desaparecido en la actualidad, y
- Que también razonablemente se crea que se van a obtener beneficios fiscales en el futuro, que permitan su compensación en un plazo:
 - No superior al previsto en la legislación fiscal para la compensación de bases imponibles negativas, que con carácter general es de siete años.
 - Pero que en ningún caso podrá exceder de 10 años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio, en los casos en que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores (ejemplo: empresas de nueva creación).

1.2. Registro contable de los IBA y CPC no contabilizados inicialmente.

1.2.1. Ejercicio en que se deben contabilizar.

1.2.1.1. IBA.

- a) IBA no contabilizados inicialmente como activo, debido a que la sociedad genera pérdidas habitualmente:
- Sólo se podrán contabilizar en el ejercicio en que se produzca su reversión efectiva.
 - Salvo que en un ejercicio anterior exista evidencia clara de que la empresa se encuentra en una situación de beneficios, que permita asegurar la reversión del impuesto anticipado.

- b) IBA no contabilizados inicialmente debido a que se previó su reversión futura en un plazo superior a 10 años, sin que existieran paralelamente IBD, a revertir en igual plazo:

Se deberán registrar en el primer ejercicio en que:

- El plazo de reversión futura no exceda de 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o
- Existan IBD por importe \geq al de los IBA y con igual plazo de reversión.

1.2.1.2. CPC.

- a) CPC no contabilizados inicialmente, debido a que:

a.1) La base imponible negativa se haya producido como consecuencia de un hecho habitual en la gestión de la empresa, o

a.2) Se considere que las causas que la originaron no han desaparecido en la actualidad.

- Sólo se podrán contabilizar en el ejercicio en que se produzca la compensación efectiva de las bases negativas.
- Salvo que en un ejercicio anterior exista evidencia clara de que la empresa se encuentra en una situación de beneficios que permita asegurar la compensación de la base imponible negativa.

- b) CPC no contabilizados inicialmente debido a que se previó su recuperación en un plazo superior a 10 años:

Se registrarán en el primer ejercicio en que el plazo de recuperación futura no exceda de 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, siempre que sean compensables, de acuerdo con la legislación vigente.

1.2.2. Forma de llevar a cabo su contabilización.

La afloración de IBA y CPC en un ejercicio posterior a aquel en que se originaron, producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de «Pérdidas y ganancias»:

- Para ello, se podrá utilizar la cuenta 638, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», que será abonada con cargo a la cuenta de IBA o CPC que se aflore:

4740 / 4745	a	638	
_____	x	_____	

- Y en caso de que el ajuste indicado sea significativo, se deberá reflejar en la cuenta de «Pérdidas y ganancias», desglosando la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, de manera que se refleje separadamente:
 - El gasto producido en el ejercicio, y
 - El derivado de IBA o bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

1.3. Cálculo del importe de los créditos y débitos impositivos.

1.3.1. Con carácter general.

El importe de los débitos por IBD así como el de los créditos por IBA y CPC se determina para cada operación, por la aplicación:

- Del tipo de gravamen del ejercicio.
- Sobre la diferencia entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, que revierte en ejercicios futuros, en el caso de IBD e IBA, o
- Sobre el importe de la base imponible negativa, si se trata de CPC.

1.3.2. En el caso de empresas de reducida dimensión que, de acuerdo con la legislación aplicable desde 1 de enero de 1997, están sometidas a dos tipos de gravamen diferenciados, del 30% sobre los primeros 15.000.000 de base imponible y del 35% sobre el exceso:

- a) La cuantificación de los créditos y débitos se efectuará aplicando el tipo de gravamen correspondiente al primer tramo.
- b) Pero si de la estimación de la situación global del efecto impositivo de la empresa se derivase una posible mayor deuda por Impuesto sobre Sociedades teniendo en cuenta el tipo medio de gravamen:
 - Se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos por dicho importe estimado, con cargo a una partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades.

Concretamente se podrá utilizar la cuenta 141, «Provisión para impuestos», con cargo a la cuenta 633, «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios».

$$\begin{array}{ccc}
 633 & & 141 \\
 \hline
 & \times & \hline
 \end{array}$$

- Y, en caso de que la provisión dotada resulte en el futuro excesiva, se procederá a reducirla con una reducción simultánea de la partida de gasto por impuesto sobre beneficios, para lo que podrá emplearse la cuenta 638, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios».

$$\frac{141}{\text{-----}} \quad a \quad \frac{638}{\text{-----}}$$

x

- c) No obstante, en relación al cálculo del Impuesto sobre Sociedades devengado en este tipo de empresas de reducida dimensión pueden plantearse dudas respecto a la contabilización a realizar, cuando la existencia de diferencias temporales positivas o negativas entre el resultado contable y la base imponible, lleve aparejado que la parte de base imponible que tributa al 35 por 100 fiscalmente hablando, no coincida con la parte del resultado contable a la que se aplica el tipo del 35 por 100, para determinar el Impuesto sobre Sociedades devengado.

La solución que debe darse en estos casos no está prevista expresamente en esta norma primera de la Resolución del ICAC, pero como sí se dice expresamente que el importe de los IBA e IBD deben calcularse aplicando el tipo de gravamen del 30 por 100 (asumiendo la hipótesis de que normalmente revertirán al 30%, para poder cuadrar el importe de la deuda contraída con la Hacienda Pública en concepto de cuota líquida con los créditos y débitos por IBA e IBD), será necesario hacer el correspondiente ajuste en la cuenta de Impuesto sobre Sociedades devengado para lo cual se actuará de la siguiente forma en relación al cálculo del importe a consignar en esa cuenta 630:

- Primero, se aplican los tipos del 30 y 35 por 100, a los tramos de resultado contable que correspondan (15.000.000 de ptas. y exceso sobre ese importe).
- Segundo, se ajusta el resultado obtenido por la regla antes indicada, de la siguiente forma:
 - Cuando la diferencia temporal es positiva, sumando a dicho resultado el importe que se obtiene de multiplicar la parte de diferencia temporal positiva que provoca salto en el tipo de gravamen de la base imponible, del 30 al 35 por 100, por la diferencia entre esos dos tipos de gravamen (35% – 30% = 5%).
 - Cuando la diferencia temporal es negativa, restando a dicho resultado el importe que se obtiene de multiplicar la parte de diferencia temporal negativa, que evita la integración en base imponible de renta que deba tributar al 35 por 100, por la diferencia entre esos dos tipos de gravamen (35% – 30% = 5%).

La forma de operar en estos casos puede comprobarse con los **ejemplos 7 y 8** que figuran al final del análisis de la norma primera.

1.4. Contabilización de los IBA, IBD y CPC a largo plazo.

Cuando la reversión de los créditos y débitos se vaya a producir a largo plazo, se podrán utilizar las siguientes cuentas:

1.4.1. Para los IBD.

- La cuenta 4791, «IBD a largo plazo», o cuentas creadas al efecto en el subgrupo 42 del PGC.
- Estas cuentas figurarán en el pasivo del balance, en la partida de «Administraciones Públicas a largo plazo», que se creará al efecto dentro del epígrafe D.IV «Otros acreedores».

1.4.2. Para los IBA y CPC.

- Se podrán utilizar las cuentas 4741, «IBA a largo plazo» y 4746, «CPC a largo plazo» o alternativamente otras cuentas del subgrupo 45 del PGC.
- Estas cuentas figurarán en el activo del balance, en la partida de «Administraciones Públicas a largo plazo» que se creará al efecto dentro del epígrafe B.IV «Inmovilizado financiero».

1.5. Información en la memoria.

Las empresas deberán informar en la memoria, concretamente en el apartado correspondiente a la «situación fiscal», entre otras, de las siguientes circunstancias:

- Tratamiento aplicado a los IBA y CPC especificando:
 - Circunstancias que motivaron o impidieron su registro en el activo del balance.
 - Importe de los IBA y CPC no registrados, indicando, en su caso:
 - El plazo, y
 - Las condiciones para poder registrarlos en el futuro.
- IBA y CPC procedentes de otros ejercicios pero que afloran en el ejercicio actual, informando sobre las circunstancias que han motivado esa afloración, por contraposición con las existentes en el momento de su nacimiento.

- IBD e IBA que rewerten en el ejercicio y los que rewertirán en los siguientes, siempre que sean significativos.
- Créditos por bases negativas que se compensan en el ejercicio.
- Gasto por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio y el gasto derivado de ejercicios anteriores.

1.6. Análisis de la posible actualización financiera de los activos y pasivos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades (IBA, IBD y CPC).

Para finalizar el análisis de la norma primera, hay que señalar que en la parte expositiva de esta Resolución se plantea el tema de la posible actualización financiera de los IBA, IBD y CPC cuya reversión o compensación esté prevista a largo plazo:

- El debate se plantea, teniendo en cuenta que:
 - Estas partidas podrían emplazarse dentro de «Deudores y acreedores por operaciones de tráfico», y
 - La norma de valoración n.º 12 del PGC relativa a «Deudores y acreedores por operaciones de tráfico», establece que:
 - Éstos figurarán por el valor nominal, y
 - Los intereses incorporados al nominal deberán registrarse como ingresos o gastos a distribuir en varios ejercicios, imputándose anualmente a resultados, de acuerdo con un criterio financiero.
- Pero una vez planteados los pros y contras de esta posible actualización financiera de los créditos y débitos, el ICAC llega a la conclusión de que es preferible no llevarla a cabo y en consecuencia no tener en cuenta el efecto financiero, debido a las siguientes razones:
 - Supondría una mayor complejidad.
 - Plantearía problemas técnicos como consecuencia de la incertidumbre sobre:
 - El tipo de interés a aplicar.
 - El plazo de reversión o compensación.
 - La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) n.º 12, revisada en 1996, considera mejor no actualizar esas partidas.
 - No existe unanimidad doctrinal sobre la conveniencia de la actualización.

1.7. Ejemplos relativos a la Norma Primera de esta Resolución.

1

Ejemplo:

Contabilización del crédito derivado de IBA en el año de su aparición:

DATOS:

I 1.000
 G 225 (se han incluido amortizaciones
 excesivas por 25).

Solución:

- Cálculo del ISD y CL, del ejercicio en que surge el crédito por efecto impositivo.

ISD (630)	CL
RCAI 775	RCDI 503'75
RC aj. 775	+ ISD 271'25
Impuesto bruto 271'25	+ Amortizaciones no deducibles 25
ISD 271'25	BI 800
	CI 280
	CL 280

- Cuadre entre ISD (630) y CL:

$$280 - 271'25 = 8'75$$

- Contabilización:

271'25 ISD (630)
 8'75 IBA (4740)

a Hacienda Pública, acreedor
 por Impuesto sobre Socie-
 dades (4752) 280

_____ x _____

- Aclaración:

La diferencia temporal revertirá en el ejercicio en que esas amortizaciones sean deducibles, efectuando la siguiente contabilización:

ISD (630)

a IBA (4740)

_____ x _____

2

Ejemplo:

Afloración en un ejercicio *n* de IBA no contabilizados inicialmente.

DATOS:

I	1.500
G	500
RCAI	1.000

Hace 5 años la empresa dotó una provisión a un fondo interno de pensiones de 200 u.m., por un trabajador cuya jubilación va a tener lugar dentro del plazo de 10 años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio presente.

Solución:

- Cálculo de ISD y CL en el año *n*.

ISD (630)		CL	
RCAI	1.000	RCDI	650
RC aj.	1.000	+ ISD	350
Impuesto bruto	1.000	BI	1.000
ISD	350	CI	350
		CL	350

- Cálculo del IBA a aflorar en este ejercicio:

$$200 \times 35\% = 70$$

- Contabilización:

350	ISD (630)		
		a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	350
_____		x _____	
70	IBA (4740)		
		a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)	70
_____		x _____	

3

Ejemplo:

Bases imponibles negativas surgidas en el ejercicio *n* por las que no se computa inicialmente el correspondiente crédito por pérdidas a compensar.

DATOS:

I 1.000
 G 3.000

Solución:

Cálculo del ISD y CL:

1.^a Opción: tratar los BIN como una diferencia permanente.

ISD (630)		CL	
RCAI	- 2.000	RCDI	- 2.000
+ BIN	+ 2.000	BI	- 2.000
RC aj.	0	CL	0
ISD	0		

2.^a Opción: hacer un ajuste a la cuenta 630, ISD, por el efecto impositivo de los BIN. El efecto práctico será igual.

ISD (630)		CL	
RCAI	- 2.000	RCDI	- 2.000
RC aj.	- 2.000	BI	- 2.000
ISD	- 700	CL	0
Ajuste sobre IBD			
BIN x TG	700		

4

Ejemplo:

Afloración en un ejercicio *n* posterior (*n* + 5) del crédito correspondiente a las BIN del ejercicio *n* pero suponiendo que todavía no se efectúa la compensación:

DATOS:

I 5.000
G 1.000

Solución:

- Cálculo del ISD y CL del ejercicio en que se aflora el crédito (*n* + 5).

ISD (630)		CL	
RCAI	4.000	RCDI	2.600
RC aj.	4.000	+ ISD	1.400
Impuesto bruto	1.400	BI	4.000
ISD	1.400	CI	1.400
		CL	1.400

- Cálculo del crédito por pérdidas a compensar correspondiente a la base imponible negativa del ejercicio *n*:

$$2.000 \times 35\% = 700$$

- Contabilización:

1.400 ISD (630)

a Hacienda Pública, acreedor
por Impuesto sobre Sociedades (4752) 1.400

_____ x _____

700 CPC (4745)

a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638) 700

_____ x _____

5

Ejemplo:

Afloración del crédito por pérdidas a compensar procedentes del ejercicio *n*, en un ejercicio posterior (*n* + 5), en el que se compensan las bases imponibles negativas.

DATOS:

I 5.000
 G 1.000

Solución:

- Cálculo del IBD y CL en el ejercicio *n* + 5.

IBD (630)		CL	
RCAI	4.000	RCDI	2.600
RC aj.	4.000	+ ISD	1.400
Impuesto bruto	1.400	BI previa	4.000
ISD	1.400	- BIN ej. <i>n</i>	(2.000)
		BI	2.000
		CI	700
		CL	700

- Cálculo del crédito por pérdidas a compensar que se aflora en este ejercicio:

$$2.000 \times 35\% = 700$$

- Contabilización:

700 IBA (4740)		<i>a</i> Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)	700
_____	x	_____	
1.400 ISD (630)		<i>a</i> IBA (4740)	700
		<i>a</i> Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)	700
_____	x	_____	

6

Ejemplo:

Cuantificación de los créditos y débitos en empresas de reducida dimensión, suponiendo que tanto el resultado contable, como la base imponible se calculen al tipo de gravamen del 30 por 100.

DATOS:

I 37.000.000 (incluye ingresos correspondientes a una operación de venta a plazos no cobrada, por 2.000.000).
 G 25.500.000 (incluye amortizaciones que serán deducibles fiscalmente en ejercicios sucesivos por 500.000).

Solución:

- Cálculo de ISD y CL.

ISD (630)		CL	
RCAI	11'5	RCDI	8'05
RC aj.	11'5	+ ISD	3'45
Impuesto bruto	3'45	- Ingresos por venta	
(11'5 x 30%)		plazos	(2)
ISD	3'45	+ Amortizaciones no de-	
		duchables	0'5
		BI	10
		CI	3
		CL	3

- Cálculo de los créditos y débitos por efecto impositivo:

IBD (- 2 M̄ x 30%) - 0'6
 IBA (0'5 M̄ x 30%) 0'15

- Cuadre entre ISD y CL:

$$3 - 3'45 = - 0'45 = - 0'6 + 0'15$$

- Contabilización:

3'45 ISD (630)
 0'15 IBA (4740)

a IBD (479) 0'6
 a Hacienda Pública, acreedor
 por Impuesto sobre Socieda-
 des (4745) 3

x

7

Ejemplo:

Cuantificación de los créditos, débitos e ISD en empresas de reducida dimensión, cuando la parte del resultado contable y de la base imponible que se calculan al tipo del 35 por 100 no coinciden, y suponiendo que existe una diferencia temporal positiva entre resultado contable y base imponible, que motive la aparición de un IBA.

DATOS:

I 40.000.000
 G 30.000.000 (incluye amortizaciones que serán deducibles en ejercicios sucesivos por 8.000.000).

Solución:

- Cálculo de ISD (630) y CL:

ISD (630)		CL	
RCAI	10.000.000	RCDI	6.850.000
RC aj.	10.000.000	+ ISD	3.150.000
Impuesto bruto	3.000.000	+ Amortizaciones no deducibles	8.000.000
(10.000.000 x 30%)		BI	18.000.000
ISD «ajustado»	3.150.000	CI	5.550.000
Impuesto bruto		(15.000.000 x 30% = 4.500.000)	
[+ (8.000.000 – 5.000.000) x		(3.000.000 x 35% = 1.050.000)	
x (35% – 30%)]		CL	5.550.000

- Aclaración sobre la forma de cálculo del ISD:

- 1.º Se calcula aplicando los tipos de gravamen que correspondan al resultado contable: en este caso, sólo hay un tramo de 10.000.000 de pesetas que iría al 30 por 100.
- 2.º Se suma el importe resultante de multiplicar la parte de diferencia temporal que provoca salto de tipo de gravamen en base imponible, por el 5 por 100 (35% – 30%). En nuestro caso, esa parte es de 3.000.000, únicamente, porque de los 8.000.000 de diferencia temporal, hay 5.000.000 que pueden seguir tributando al 30 por 100, y sólo los 3.000.000 adicionales tributan al 35 por 100.

- Cálculo del crédito por efecto impositivo:

IBA (8.000.000 x 30%) 2.400.000 ptas.

- Cuadre entre ISD y CL:

5.550.000 – 3.150.000 = 2.400.000 = IBA

.../...

.../...

• Contabilización:

3.150.000 ISD (630)
2.400.000 IBA (4740)

a Hacienda Pública, acreedor
por Impuesto sobre Socie-
dades (4745) 5.550.000

_____ x _____

8

Ejemplo:

Cuantificación de los créditos, débitos e ISD en empresas de reducida dimensión, cuando la parte del resultado contable y de la base imponible que se calculan al tipo del 35 por 100 no coinciden, y suponiendo que existe una diferencia temporal negativa entre resultado contable y base imponible, que motive la aparición de un IBD.

DATOS:

I 30.000.000 (incluye ingresos correspondientes a una operación de venta a plazos no cobrada por importe de 6.000.000).
G 10.000.000

Solución:

• Cálculo de ISD (630) y CL:

ISD (630)		CL	
RCAI	20.000.000	RCDI	14.000.000
RC aj.	20.000.000	+ ISD	6.000.000
Impuesto bruto	6.250.000	- Ingresos por venta a	
(15.000.000 x 30%)		plazos susceptibles de	
(5.000.000 x 35%)		diferimiento	(6.000.000)
ISD «ajustado»	6.000.000	BI	14.000.000
Impuesto bruto.....		CI	4.200.000
[- (6.000.000 - 1.000.000) x		(14.000.000 x 30%)	
x (35% - 30%)]		CL	4.200.000

.../...

.../...

- Aclaración sobre la forma de cálculo del ISD:
 - 1.º Se calcula aplicando los tipos de gravamen que correspondan al resultado contable: en este caso hay un tramo de 15.000.000 de pesetas al 30 por 100, y otro tramo de 5.000.000 de pesetas al 35 por 100.
 - 2.º Se resta el importe resultante de multiplicar la parte de diferencia temporal que evita tributación de base imponible al 35 por 100, por el 5 por 100 (35% – 30%). En nuestro caso, esa parte de diferencia temporal es de 5.000.000 de pesetas, en lugar de 6.000.000 de pesetas, puesto que hay 1.000.000 que todavía podía haber tributado al 30 por 100, si hubieran estado incluidos en la base imponible.

- Cálculo del débito por efecto impositivo:

IBD (6.000.000 x 30%) 1.800.000 ptas.

- Cuadre entre ISD y CL:

4.200.000 – 6.000.000 = – 1.800.000 = IBD

- Contabilización:

6.000.000	ISD (630)	x	
	a IBD (479)		1.800.000
	a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4745)		4.200.000

2. Norma segunda: diferencias permanentes.

2.1. No se introducen reformas.

Esta norma relativa a aquellas diferencias entre resultado contable y base imponible que no van a revertir en períodos subsiguientes se mantiene con la misma redacción que en la Resolución de 1992, estableciendo concretamente lo siguiente:

2.2. Tratamiento general de las diferencias permanentes.

Las diferencias permanentes influyen en el cálculo del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio en que se producen.

Esto es así porque, como sabemos, se agregan al resultado contable antes de impuestos (RCAI), para determinar el resultado contable ajustado (RC aj.), que es la magnitud sobre la que se aplica el tipo de gravamen para obtener el gasto por impuesto devengado.

$$\text{RCAI} \pm \text{Diferencias permanentes} = \text{RC aj.}$$

2.3. Posibilidad de periodificación en los casos de diferencias permanentes.

No obstante lo establecido anteriormente, esta norma segunda de la Resolución permite que cuando las diferencias permanentes originen una reducción del gasto por Impuesto sobre Sociedades, la reducción indicada podrá ser objeto de periodificación en las cuentas anuales.

2.3.1. Diferencias permanentes que pueden motivar una periodificación.

Mientras que en la norma de valoración n.º 16 se indica que se podrán periodificar tanto los ingresos como los gastos correspondientes a diferencias permanentes y por tanto permite la periodificación de las diferencias permanentes negativas y positivas.

La norma segunda de la Resolución del ICAC de 1997, al igual que la de 1992, únicamente hace referencia a la periodificación de la reducción del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, o lo que es igual, a la periodificación del ingreso derivado de las diferencias permanentes negativas.

Y esta postura de la Resolución parece más coherente con el principio de prudencia valorativa.

2.3.2. Criterio para efectuar la periodificación.

La periodificación se efectuará, en su caso, correlacionando la reducción del gasto por Impuesto sobre Sociedades, con la depreciación del activo que motivó la diferencia permanente.

2.3.3. Contabilización de la periodificación motivada por diferencias permanentes.

Una vez calculado el importe de la cuenta 630 de acuerdo con las normas generales, a cuyos efectos se habrá tenido en cuenta el importe de las diferencias permanentes positivas y negativas, se determinará el importe de la reducción del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades que corresponda a las diferencias permanentes negativas que motivan la periodificación, llevándolo a la cuenta 137, «Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios»:

- Cuya valoración e imputación a resultados será similar a la de las subvenciones no reintegrables.
- Que se incluirá en una partida creada al efecto de «Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios», integrante de la agrupación B del pasivo del balance «Ingresos a distribuir en varios ejercicios».
- Y cuyo movimiento será el siguiente:
 - Se abonará por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con cargo a la cuenta 630.

$$\begin{array}{ccc}
 630 & & a & & 137 \\
 \hline
 & & x & & \hline
 \end{array}$$

- Y se cargará por la parte correspondiente a imputar a cada ejercicio, con abono a la cuenta 630.

$$\begin{array}{r}
 137 \qquad \qquad \qquad a \qquad \qquad \qquad 630 \\
 \hline
 \qquad \qquad \qquad x \qquad \qquad \qquad \hline
 \end{array}$$

2.3.4. Información en la memoria sobre la periodificación.

En la memoria se informará sobre:

- Los criterios empleados en la periodificación:
 - Tanto en el ejercicio en que se produzcan las diferencias permanentes.
 - Como en los ejercicios posteriores hasta que se termine su periodificación.
- Y cualquier circunstancia de carácter sustantivo en relación con la periodificación prevista en esta norma.

2.4. Ejemplos.

9

Ejemplo:

Diferencias permanentes positivas y negativas.

DATOS:

I	1.050	(se ha computado una plusvalía en inmovilizado de 150, por la que procede efectuar una corrección por plusvalías monetarias de 50).
G	350	(se han computado gastos que tienen consideración de liberalidades por 150).

Solución:

- Cálculo de ISD y CL.

ISD (630)		CL	
RCAI	700	RCDI	420
- Diferencia permanente x plusva. monetaria	(50)	+ ISD	280
+ Diferencia permanente x gastos no deducibles ..	150	- plusvalía monetaria ..	(50)
RC aj.	800	+ gastos no deducibles	150
Impuesto bruto	280	BI	800
ISD	280	CI	280
		CL	280

.../...

.../...

- Contabilización:

280 *ISD (630)*

*a Hacienda Pública, acreedor
por Impuesto sobre Socie-
dades (4752)*

280

x

10

Ejemplo:

Periodificación de la reducción del gasto devengado por IS que corresponde a diferencias permanentes negativas.

DATOS:

I 1.050 (se ha computado una plusvalía en inmovilizado de 150, por la que procede efectuar una corrección por plusvalías monetarias de 50).
G 350 (se han computado gastos que tienen consideración de liberalidades por 150).

Solución:

- Cálculo de ISD y CL (igual que en el supuesto anterior):

ISD (630)		CL	
RCAI	700	RCDI	420
- Diferencia permanente		+ ISD	280
x plusva. monetaria	(50)	- plusvalía monetaria ..	(50)
+ Diferencia permanente		+ gastos no deduci-	
x gastos no deducibles .	150	bles	150
RC aj.	800	BI	800
Impuesto bruto	280	CI	280
ISD	280	CL	280

.../...

.../...

- Cálculo de ISD correspondiente a diferencias permanentes negativas, que es susceptible de periodificación:

$$35\% \times 50 = 17'5$$

- Contabilización:

Por el ISD:

280 ISD (630)		
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	280
	x	

Por la periodificación:

17'5 ISD (630)		
	<i>a Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir (137)</i>	17'5
	x	

Por la parte que corresponda imputar en cada ejercicio:

<i>Ingresos fiscales a distribuir (137)</i>		
	<i>a ISD (630)</i>	
	x	

3. Norma tercera: deducciones y bonificaciones de la cuota.

3.1. No se introducen reformas.

Esta norma, al igual que la anterior, se ha mantenido con la misma redacción que en la Resolución de 1992, indicando lo que a continuación se detalla.

3.2. Tratamiento general de las deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aplicadas en la declaración del Impuesto sobre Sociedades minoran el gasto devengado, recibiendo un tratamiento semejante al de las diferencias permanentes.

Así concretamente, hay que recordar que estas deducciones y bonificaciones se deducen del importe del «impuesto bruto» calculado aplicando al resultado contable ajustado, el tipo de gravamen, por lo que la mecánica a seguir consiste en:

$$\begin{array}{r}
 \text{RCAI} \\
 \pm \text{ Diferencias permanentes} \\
 \hline
 \text{RC ajustado} \\
 \times \text{ Tipo de gravamen} \\
 \hline
 \text{Impuesto bruto} \\
 - \text{ Deducciones y bonificaciones}
 \end{array}$$

Llama la atención el hecho de que:

- Tanto la Resolución de 1997 como la de 1992 hagan referencia exclusivamente a «las deducciones y bonificaciones aplicadas en la declaración».
- Mientras que la norma de valoración n.º 16 del PGC se refiera en general a «las bonificaciones y deducciones en la cuota del impuesto», sin restringirse a las aplicadas efectivamente.

Es por ello que si la empresa hubiera computado para la determinación de la cuenta 630 todo el importe de las deducciones o bonificaciones surgidas en un ejercicio, a pesar de que las mismas no hubiesen sido aplicadas total o parcialmente en la correspondiente declaración, en ese ejercicio habría surgido una discrepancia entre gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades y cuota líquida que se plasmaría en una cuenta de «Crédito por deducciones pendientes de aplicar», que se iría cancelando en la misma medida en que se efectuara la aplicación de las deducciones pendientes.

Pero como hemos señalado y de acuerdo con el criterio mantenido en las Resoluciones del ICAC citadas, únicamente minoran el gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, las deducciones aplicadas en la declaración, por lo que esta partida no generará diferencias entre la cuenta 630 y la cuota líquida.

3.3. Posibilidad de periodificar, en los casos de deducciones y bonificaciones.

A pesar de lo arriba indicado con carácter general la norma tercera de la Resolución, siguiendo el criterio de la norma de valoración 16 del PGC, indica que la reducción del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades que haya venido motivada por las deducciones y bonificaciones aplicadas fiscalmente en la declaración correspondiente al ejercicio de que se trate (excluidas las retenciones y demás pagos a cuenta), podrá ser objeto de periodificación.

3.3.1. Criterio para efectuar la periodificación.

La periodificación se efectuará, en su caso, correlacionando la deducción o bonificación correspondiente, con la depreciación del activo que motivó la misma.

3.3.2. Contabilización de la periodificación motivada por deducciones y bonificaciones.

Una vez calculado el importe de la cuenta 630, en el cual habrán incidido las deducciones y bonificaciones aplicadas, se determinará el importe de la reducción de gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades que corresponde a las deducciones y bonificaciones aplicadas que motivan la periodificación llevándolo a la cuenta 138, «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios»:

- Cuya valoración e imputación a resultados será similar a la de las subvenciones no reintegrables.
- Que se incluirá en una partida creada al efecto de «Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios», integrante de la agrupación B del pasivo del balance, «Ingresos a distribuir en varios ejercicios», y
- Cuyo movimiento será el siguiente:
 - Se abonará por el importe de las deducciones o bonificaciones a aplicar en varios ejercicios, con cargo a la cuenta 630:

630	a	138
	x	

- Y se cargará por la parte correspondiente a imputar a cada ejercicio, con abono a la cuenta 630:

138	a	630
	x	

3.3.3. Información en la memoria sobre la periodificación.

En la memoria se informará sobre:

- Los criterios empleados en la periodificación:
 - Tanto en el ejercicio en que se produzcan las deducciones y bonificaciones correspondientes.
 - Como en los posteriores, hasta que termine su periodificación.
- Cualquier circunstancia de carácter sustantivo, relativa a la periodificación.

3.4. Ejemplo.

11

Ejemplo:

Sociedad que genera deducciones en un ejercicio, con derecho parcial a la deducción.

DATOS:

I 1.000
G 200

Ha generado un derecho a deducción de 120, pero de este importe sólo puede aplicar 70, porque el resto excede del límite del ejercicio.

Solución:

- Cálculo del ISD y CL.

ISD		CL	
RCAI	800	RCDI	590
RC aj.	800	+ ISD	210
Impuesto bruto	280	BI	800
– Deducciones	(70)	CI	280
ISD	210	– D	(70)
		CL	210

- Contabilización:

210 ISD (630)

a Hacienda Pública, acreedor
por Impuesto sobre Socie-
dades (4752) 210

_____ x _____

4. Norma cuarta: entidades en régimen de transparencia fiscal.

Esta norma se ocupa de regular la contabilización del Impuesto sobre Sociedades que deben efectuar las entidades en régimen de transparencia fiscal, distinguiendo según se trate de:

- Entidades transparentes en general.
- Agrupaciones de Interés Económico (AIE) tanto españolas como europeas pero con domicilio en España.
- Uniones Temporales de Empresas (UTE),

y así concretamente se regulan:

4.1. Normas de carácter general.

4.1.1. Régimen fiscal.

Las normas contenidas en esta Resolución han venido a recoger las novedades introducidas por la Ley 43/1995, en la tributación de las entidades transparentes, al haber pasado estas entidades:

- De un régimen de exención técnica en el que no tributaban por la parte de base imponible imputable a los socios residentes.
- A un régimen de tributación en el que dichas entidades transparentes:
 - Deben efectuar la liquidación y pago como si tributaran por el régimen general deduciéndose de la cuota líquida todos los pagos a cuenta efectuados (retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados cuando se comiencen a realizar...).
 - Pero sin poder recuperar tales pagos a cuenta, en la medida en que excedan de la cuota líquida, en la parte que proporcionalmente corresponda a los socios residentes.

4.1.2. Contabilización.

Como consecuencia de estas innovaciones fiscales, se establece que:

- La contabilización del efecto impositivo del Impuesto sobre Sociedades se realizará de acuerdo con las normas generales contenidas en el PGC y en la presente Resolución.

- Sin perjuicio de ciertas peculiaridades, como por ejemplo que los pagos a cuenta en sentido amplio (retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados y cuotas satisfechas por otras entidades transparentes de las que éstas sean socios, en su caso), correspondientes a entidades transparentes que no puedan ser objeto de recuperación por éstas en la parte atribuible a socios residentes por exceder de la cuota líquida:
 - Tendrán la consideración de gasto de naturaleza tributaria que figurará en la partida «Otros impuestos» de la cuenta de «Pérdidas y ganancias», y
 - Se contabilizarán en la cuenta 6320, «Importes a cuenta no recuperables por entidades transparentes», que:
 - Se cargará por los pagos a cuenta (en sentido amplio) no recuperables directamente de la Hacienda Pública con abono a la cuenta 4732, «Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes» (que se abrirá dentro de la cuenta 473, «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta»):

6320	a	4732	
	x		

- Y se abonará con cargo a la cuenta 129, «Pérdidas y ganancias»:

129	a	6320	
	x		

4.1.3. Información en la memoria.

Las entidades transparentes deberán informar, entre otras cosas, sobre:

- El régimen de transparencia aplicable.
- La imputación a sus socios de las bases imponibles, deducciones, bonificaciones, retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados, cuotas imputadas a dichas entidades, así como las propias cuotas satisfechas por las mismas.

4.2. Normas especiales aplicables a las Agrupaciones de Interés Económico.

4.2.1. Régimen fiscal.

El régimen fiscal de estas entidades va a condicionar la contabilización a efectuar, y, por ello, es necesario hacer referencia a sus peculiaridades, que consisten en lo siguiente:

- Las AIE españolas:
 - No tributan por Impuesto sobre Sociedades por la parte de la base imponible imputable a socios residentes en territorio español.
 - En relación a esa parte de la base imponible no pueden recuperar los pagos a cuenta realizados (retenciones, ingresos a cuenta y cuotas imputadas a estas entidades).
 - Sus bases imponibles, tanto positivas como negativas, son imputables a los socios.

- Las AEIE (Agrupaciones Europeas de Interés Económico):
 - No tributan en ningún caso por el Impuesto sobre Sociedades, procediendo la imputación de su base imponible, tanto a los socios residentes, como a los no residentes.
 - No pueden recuperar los pagos a cuenta.
 - Son imputables a los socios tanto las bases positivas como las negativas.

4.2.2. Contabilización.

En virtud de estas peculiaridades, se establece que:

- El importe de los pagos a cuenta que no puedan ser recuperados directamente por la agrupación, tendrá la consideración de gasto de naturaleza tributaria y se contabilizará en la cuenta 6321, «Importes a cuenta no recuperables por AIE», con funcionamiento equivalente al de la cuenta 6320 a la que antes nos hemos referido.
- Cuando una AIE tribute parcialmente por el Impuesto sobre Sociedades (por la parte de base imponible imputable a los socios no residentes), el registro contable del efecto impositivo de dicha tributación se hará de acuerdo con las normas generales.
- Si posteriormente se altera la proporción de base imponible por la que la AIE tributa por el Impuesto sobre Sociedades por variación del porcentaje de socios residentes y no residentes, se ajustarán, en su caso, los importes de los IBA, IBD y CPC, mediante la utilización de las siguientes cuentas:
 - 6323, «Ajustes negativos en la imposición en entidades transparentes», que viene a reflejar la disminución conocida en el ejercicio de los IBA o CPC o el aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los IBD en las entidades transparentes, y que:

- Se carga por el importe de los ajustes con abono a dichas cuentas de IBA, IBD o CPC:

$$\begin{array}{ccc} 6323 & a & 4740 / 4745 / 479 \\ \hline & x & \hline \end{array}$$

- Y se abona por el saldo al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129, «Pérdidas y ganancias»:

$$\begin{array}{ccc} 129 & a & 6323 \\ \hline & x & \hline \end{array}$$

- 6328, «Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes», refleja por el contrario el aumento de créditos impositivos (IBA y CPC), o la disminución de débitos impositivos (IBD), y:

- Se abona por el importe de los ajustes con cargo a las cuentas de créditos y débitos citados:

$$\begin{array}{ccc} 4740 / 4745 / 479 & a & 6328 \\ \hline & x & \hline \end{array}$$

- Y se carga por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129:

$$\begin{array}{ccc} 6328 & a & 129 \\ \hline & x & \hline \end{array}$$

4.2.3. Información en la memoria.

Se incluirá información similar a la indicada en el apartado de normas generales.

4.3. Normas especiales aplicables a las Uniones Temporales de Empresas.

4.3.1. Régimen fiscal.

El régimen fiscal de estas entidades es similar al de las AIE españolas.

4.3.2. Contabilización.

La contabilización del efecto impositivo derivado de la tributación por el Impuesto sobre Sociedades por las UTE se va a efectuar:

- No en sede de las propias UTE.
- Sino de sus partícipes, en función de su porcentaje de participación.

Y esta forma de contabilización, es consecuencia directa del criterio contenido en las adaptaciones sectoriales del PGC a las empresas constructoras e inmobiliarias, que establecen que serán los partícipes quienes integren en sus cuentas anuales la parte proporcional de los saldos de las UTE que les correspondan y que esta regla será aplicable a cualquier tipo de UTE, con independencia de la actividad que realice.

Es por ello, que, formalmente:

- Es el partícipe quien debe incluir en sus cuentas anuales los activos, pasivos, gastos e ingresos que le correspondan por su participación en la UTE.
- Mientras que ésta no tendrá que formular cuentas anuales a efectos mercantiles.

No obstante, y como instrumento para llevar a cabo un adecuado control interno por parte de las UTE, será necesario confeccionar por éstas registros auxiliares, en los que se deberán utilizar unos criterios similares a los anteriormente indicados para las AIE.

4.4. Ejemplo sobre contabilización de la transparencia fiscal.

12

Ejemplo:

Entidad transparente con retenciones no recuperables.

DATOS:

I	1.000	(se han incluido ingresos financieros por 500 sobre los que se ha practicado retención del 25%).
G	800	.../...

.../...

Solución:

- Cálculo de ISD y CL (suponiendo un tipo de gravamen del 10%, correspondiente al ejercicio 1997, según disposición transitoria núm. 22 de la Ley 43/1995).

ISD (630)		CL	
RCAI	200	RCDI	180
RC aj.	200	+ ISD	20
Impuesto bruto	20	BI	200
ISD	20	CI	20
		CL	20
		- Retenciones recupera-	
		bles	(20)
		[< 125]	
		C. Diferencial	0
		No se devuelven las reten-	
		ciones que superen la cuota	
		líquida:	
		105 = 125 - 20	

- Contabilización:

20 ISD (630)

a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) 20

_____ x _____

105 Importes a cuenta no recuperables por entidades transparentes (6320)

a Hacienda Pública deudora con entidades transparentes (4732) 105

_____ x _____

5. Norma quinta: socios o partícipes de las entidades en régimen de transparencia fiscal.

Esta norma se ocupa de regular la contabilización del gasto impositivo derivado del régimen de transparencia fiscal que deberán realizar los socios o partícipes residentes de las entidades transparentes, cuando tengan forma societaria.

La novedad que se introduce respecto a la Resolución anterior, radica en haber incorporado normas específicas aplicables a socios y partícipes de Agrupaciones de Interés Económico (AIE), Uniones Temporales de Empresas (UTE) y entidades que tributen en régimen de transparencia fiscal internacional.

5.1. Normas de carácter general.

5.1.1. Régimen fiscal.

El régimen fiscal de las sociedades-socios de entidades transparentes sigue siendo similar al que existía antes de la Ley 43/1995, y en este sentido:

- Tales entidades deben incluir en su base imponible las bases imponibles positivas imputadas por las entidades en las que participan, mediante la realización de un ajuste extracontable positivo, y
- Por otra parte, al efectuar su liquidación, pueden deducir de su cuota íntegra las deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados y cuota pagada por la entidad transparente así como imputada a la misma por otras entidades transparentes), que les sean igualmente imputables, por las entidades en las que participan.

5.1.2. Contabilización.

5.1.2.1. Imputación de bases imponibles.

Las sociedades que sean socios de entidades transparentes tratarán las bases imponibles positivas que les sean imputadas, en el ejercicio en que fiscalmente corresponda la imputación:

- Por regla general, como si fueran diferencias permanentes a efectos del cálculo del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades.

- Si bien, excepcionalmente, se podrán ajustar como si fueran diferencias temporales positivas, por la parte de base imponible imputada, que, en el momento de la imputación, se prevea que va a revertir a corto plazo:
 - Ya sea como consecuencia del cobro de dividendos que no formarán parte de la base imponible de la sociedad perceptora (cuando correspondan a bases imponibles imputadas), o
 - Como consecuencia de la enajenación de las participaciones en la sociedad transparente, que permitirá minorar la plusvalía obtenida en el llamado «coste de titularidad» que corresponde a las bases imponibles imputadas pero no materializadas mediante el cobro de dividendos.

Procediendo en ambos casos realizar un ajuste negativo que vendrá a contrarrestar el ajuste positivo inicialmente efectuado, como consecuencia de la diferencia temporal.

No obstante, las sociedades-socios podrán optar por reflejar la base imponible imputada como una diferencia temporal:

- Aplicando los criterios generales establecidos en el PGC y en esta Resolución, que obligarán a:
 - Cuantificar exactamente la diferencia temporal, para lo cual será necesario, a su vez, conocer las diferencias permanentes que existan en la sociedad transparente, ya que estas diferencias deberán ser consideradas como permanentes, también en el socio, y
 - A verificar si se cumplen los requisitos necesarios para que las diferencias temporales den lugar a la contabilización de impuestos anticipados, porque no existan dudas sobre su reversión, en un plazo que no exceda de 10 años.
- Y, teniendo en cuenta el principio de uniformidad, de forma que elegida una opción, ésta se mantenga:
 - En el tiempo, y
 - Respecto a las distintas entidades transparentes en las que participe.

Debido a la complejidad que supone tratar la imputación de bases imponibles positivas como una diferencia temporal, como ahora acabamos de indicar, la Resolución del ICAC adoptó la solución de tratarla como una diferencia permanente, con carácter general.

5.1.2.2. Imputación de pagos a cuenta (retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas satisfechas) procedentes de una entidad transparente e imputados a los socios.

Se tratarán como una minoración del Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio, pudiendo emplear para ello la cuenta 638, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», que se abonará a la cuenta 4732, «Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes».

$$\begin{array}{rcc} 4732 & & 638 \\ & a & \\ \hline & x & \hline \end{array}$$

5.1.2.3. Imputación de deducciones y bonificaciones generadas en el ámbito de la sociedad transparente.

Serán tratadas al igual que las restantes deducciones y bonificaciones, cuyo análisis se efectúa en la norma tercera de la presente Resolución.

5.1.3. Información en la memoria.

Las empresas deberán informar en el apartado correspondiente a situación fiscal, sobre:

- Los distintos conceptos que les son imputables.
- El resultado contable de la entidad transparente y la conciliación con su base imponible.

5.2. *Socios de Agrupaciones de Interés Económico.*

5.2.1. Régimen fiscal.

Los socios de AIE tributarán en términos similares a los socios de otras entidades transparentes, aunque teniendo en cuenta que:

- No procederá imputarles cuotas satisfechas por las AIE, debido a que éstas no tributarán por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.
- Procederá imputarles, en su caso, bases imponibles negativas de las AIE.

5.2.2. Contabilización.

Se efectuará con los mismos criterios que hemos visto con carácter general. Pero cuando se imputen bases imponibles negativas, éstas se tratarán como una minoración del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, utilizando para ello la cuenta 638, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», con cargo a la cuenta 4745, «Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio *n*», siempre que se den los requisitos establecidos en la norma primera de esta Resolución, para contabilizar tal derecho de crédito.

$$\begin{array}{ccc} 4745 & & 638 \\ & a & \\ \hline & x & \hline \end{array}$$

5.2.3. Información en la memoria.

Debe ser similar a la indicada para el caso general de transparencia fiscal.

5.3. *Partícipes de Uniones Temporales de Empresas.*

5.3.1. Régimen fiscal.

Es similar al de los socios de las AIE.

5.3.2. Contabilización.

Estos partícipes deberán contabilizar el efecto impositivo de los activos, pasivos, gastos e ingresos de la UTE, en la proporción que les corresponda, de acuerdo con las normas generales de esta Resolución.

En cuanto a las imputaciones derivadas de la transparencia fiscal se tendrán en cuenta las diferencias que existan en la UTE entre el resultado contable y el resultado fiscal.

5.3.3. Información en la memoria.

Es similar a la indicada en el caso general de transparencia fiscal.

5.4. Entidades que tributan en régimen de transparencia fiscal internacional.

5.4.1. Régimen fiscal.

Las entidades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 121 de la Ley 43/1995, deberán incluir en su base imponible las rentas «pasivas» positivas obtenidas por determinadas entidades no residentes en territorio español.

5.4.2. Contabilización.

Las rentas positivas que deban ser incluidas en la base imponible, se contabilizarán en términos similares a las bases imponibles positivas imputadas en el régimen de transparencia fiscal; es decir, con carácter general, se tratarán como diferencias permanentes.

Las deducciones en cuota se tratarán de acuerdo con las normas generales previstas en la norma tercera de esta Resolución.

5.4.3. Información en la memoria.

Las empresas en quienes concurran las circunstancias indicadas deberán informar sobre:

- Las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes que hayan sido incluidas en sus bases imponibles.
- Las deducciones a que tengan derecho.

5.5. Ejemplo sobre contabilización por parte de una sociedad-socio de una transparente.

13

Ejemplo:

Sociedad que es socio de una entidad transparente.

DATOS:

I	1.000
G	500

.../...

.../...

Ha recibido imputaciones de la sociedad transparente en la que participa, de acuerdo con el siguiente detalle:

Base imponible imputada	2.000
Deducciones (susceptibles de aplicación)	100
Retenciones	50

Solución:

- Cálculo del IBD y CL.

ISD (630)		CL	
RCAI	500	RCDI	- 275
+ BI imputada	2.000	+ ISD	775
RC aj.	2.500	+ BI imputada	2.000
Impuesto bruto	875	BI	2.500
- Deducciones	(100)	CI	875
ISD	775	- Deducciones imputadas	(100)
		CL	775
		- Retenciones imputadas	(50)
		CD	725

- Contabilización:

775 ISD (630)

a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752) 725

a Hacienda Pública deudora con entidades transparentes (4732) 50

_____ x _____

50 Hacienda Pública deudor con entidades transparentes (4732)

a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638) 50

_____ x _____

6. Norma sexta: sociedades que tributan en régimen de grupos de sociedades.

6.1. Régimen fiscal.

6.1.1. Peculiaridades.

El régimen de tributación de los grupos de sociedades se caracteriza por la realización de una liquidación única por el Impuesto sobre Sociedades, sobre el resultado global del conjunto de entidades que lo integran y como consecuencia de ello, por el ingreso, en su caso, de una cuota también única por ese impuesto.

6.1.2. Procedimiento a seguir.

6.1.2.1. Cálculo de la base imponible del grupo.

Para ello, se seguirán las siguientes fases:

- 1.º Cálculo de las bases imponibles individuales de cada una de las sociedades, aplicando las reglas generales de resultado contable \pm ajustes extracontables.
- 2.º Suma algebraica de las bases imponibles individuales, pudiendo por tanto compensar las bases negativas de una sociedad con las positivas de otra u otras en el mismo ejercicio.
- 3.º Ajustes por operaciones inter-grupo sobre la base imponible consolidada o agregada, llevando a cabo:
 - Tanto eliminaciones, en el momento inicial de realización de las operaciones inter-grupo.
 - Como incorporaciones de los resultados previamente eliminados, cuando las operaciones tengan eficacia frente a terceros ajenos al grupo.

Si la base imponible del grupo resulta negativa, podrá ser compensada con las bases imponibles positivas del propio grupo, que se obtengan en los ejercicios subsiguientes.

6.1.2.2. Cuota íntegra.

Será el resultado de aplicar el tipo de gravamen de la dominante, a la base imponible consolidada.

6.1.2.3. Deduciones y bonificaciones.

Serán aplicables siempre que los requisitos que establezca la norma, sean aplicables al grupo.

6.1.2.4. Retenciones.

Las retenciones practicadas a cualesquiera de las sociedades del grupo, serán deducidas por éste en su liquidación.

No se practicará retención por rendimientos inter-grupo.

6.1.2.5. Pagos fraccionados.

Serán realizados por la sociedad dominante, teniendo en cuenta las magnitudes del grupo.

6.2. Contabilización del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades y demás magnitudes relacionadas.

6.2.1. Cálculo del gasto devengado.

Este gasto deberá ser determinado por cada una de las sociedades del grupo, individualmente consideradas, teniendo en cuenta:

- Junto con sus parámetros individuales.
- Las peculiaridades que vienen impuestas por el régimen de tributación indicado.

6.2.2. Diferencias permanentes.

Se tratarán de acuerdo con las normas generales y las mismas podrán surgir, por ejemplo, como consecuencia de la eliminación de dividendos repartidos entre sociedades del grupo.

6.2.3. Diferencias temporales.

Cuando surjan como consecuencia de eliminación de operaciones inter-grupo, se utilizarán las cuentas:

4748, IBA por operaciones intra-grupo.

4798, IBD por operaciones intra-grupo.

6.2.4. Bases imponibles negativas.

La contabilización de su efecto impositivo originará:

- Un crédito en la sociedad que les ha generado, y
- Un débito en la que se las ha compensado.

6.2.5. Deducciones y bonificaciones.

Se tendrán en cuenta para el cálculo del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades en la sociedad que las haya generado, pero:

- No por el importe que correspondería a la sociedad en régimen de tributación individual.
- Sino por el importe efectivamente aplicado en el régimen de tributación del grupo de sociedades de tal manera que si resulta una cuota negativa, su importe se tendrá en cuenta para determinar el crédito o débito recíproco entre esa sociedad y las restantes del grupo.

6.2.6. Retenciones e ingresos a cuenta.

Se imputarán a la sociedad que efectivamente los haya soportado.

6.2.7. Reparto de la carga tributaria, en el ámbito jurídico privado.

Si como consecuencia de las relaciones jurídico privadas, la carga tributaria se reparte con criterios distintos a los indicados en esta norma:

- La sociedad que minore su carga tributaria realizará un abono a la cuenta de ingresos extraordinarios.
- Mientras que la que aumente su carga tributaria cargará una cuenta de gastos extraordinarios.

6.3. Información en la memoria.

Cada sociedad del grupo fiscal deberá indicar, entre otras cuestiones:

- Las diferencias permanentes y temporales surgidas como consecuencia de este régimen fiscal.
- Las compensaciones de bases imponibles negativas derivadas de la aplicación del régimen de grupos de sociedades, y
- El desglose de los créditos y débitos más significativos entre empresas del grupo, como consecuencia de esta forma de tributación.

7. Norma séptima: impuestos extranjeros de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades.

7.1. Contabilización.

Los gastos devengados por Impuestos sobre Sociedades extranjeros de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades español se contabilizarán igual que el gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, utilizando para ello la cuenta 635, «Impuesto sobre beneficios extranjero»:

- Cuyo funcionamiento es igual al de la cuenta 630.
- Que se incluirá en la partida «Otros impuestos» de la cuenta de «Pérdidas y ganancias».

7.2. Información en la memoria.

Las sociedades sometidas a tributación en el extranjero deberán informar en el apartado de «situación fiscal» de la memoria, sobre:

- Los tributos extranjeros que gravan el beneficio.
- Las circunstancias que afecten a las cuentas anuales de la entidad.

8. Norma octava: acontecimientos posteriores al cierre.

8.1. Criterio contable.

Cualquier cambio:

- Que incida en la contabilización del efecto impositivo, y
- Que se conozca antes de la formulación de las cuentas anuales,

se deberá tener en cuenta para la cuantificación del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades.

Así, por ejemplo, cuando se conozca una variación de tipo impositivo antes de la formulación de las cuentas anuales, se procederá a ajustar el importe de los créditos y débitos impositivos en concepto de IBA, IBD y CPC.

8.2. Criterio fiscal.

Este criterio difiere, por tanto, del adoptado en el ámbito fiscal, en el que los únicos hechos con incidencia para la determinación de la cuota líquida, son los ocurridos con anterioridad a la fecha de cierre del ejercicio (devengo).

9. Norma novena: registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades.

9.1. Incorporación de este tema en la presente Resolución.

Esta norma relativa a la contabilización de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades, se ha incorporado de forma novedosa a la presente Resolución, aunque recogiendo los criterios que ya venían inspirando las respuestas del ICAC a consultas planteadas sobre este tema.

9.2. Contabilización.

9.2.1. Cuenta de abono.

Las contingencias fiscales deberán ser objeto de contabilización:

- Tanto en los casos en que su importe sea una mera estimación, en cuyo caso deberán registrarse en el ejercicio en que se prevean mediante la dotación de una provisión para riesgos y gastos, para lo que podrá emplearse la cuenta 141, «Provisión para impuestos» (por aplicación del principio de prudencia valorativa).
- Como en los casos en que se trate de importes determinados, que originen una deuda contraída con la Hacienda Pública, en cuyo caso se registrarán en la cuenta 4752, «Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades».

9.2.2. Cuentas de cargo.

La cuenta de provisión o de deuda que se haya utilizado, según los casos, se abonará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran, y así concretamente, centrándonos en las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades, se deberán cargar las siguientes cuentas:

9.2.2.1. Por lo que se refiere a la cuota del Impuesto sobre Sociedades.

- Se recogerá como gasto del ejercicio por impuesto sobre beneficios, dentro de la partida «Impuesto sobre Sociedades», por la que podrá utilizarse la cuenta 633, «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios».
- Pero si el importe del gasto por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a ejercicios anteriores fuese significativo, deberá desglosarse la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de «Pérdidas y ganancias», reflejando separadamente:
 - El gasto producido en el ejercicio, y
 - El derivado de ejercicios anteriores.

9.2.2.2. En cuanto a los intereses de demora, deberán distinguirse:

- Los correspondientes al ejercicio en curso, que se contabilizarán como gasto financiero en las cuentas que procedan del subgrupo 66 y se incluirán en el Resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- De los correspondientes a ejercicios anteriores, que se contabilizarán en la cuenta 679, «Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores», integrándose en el epígrafe de resultados extraordinarios de la cuenta de pérdidas y ganancias.

9.2.2.3. Finalmente, y por lo que se refiere a la sanción, constituirá un gasto de naturaleza extraordinaria que se computará en la cuenta 678, «Gastos extraordinarios».

9.2.3. Excesos de provisión.

Cuando se haya dotado una provisión para impuestos para recoger la deuda estimada y esta provisión resulte excesiva, procederá desdotarla:

- Efectuando un cargo a la misma, y
- Un abono a la cuenta de ingreso que corresponda:
 - 638, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», cuando el exceso corresponda al importe calculado en concepto de cuota o gasto por Impuesto sobre Sociedades.
 - 779, «Ingresos y beneficios de otros ejercicios», cuando el exceso se produzca en intereses correspondientes a ejercicios anteriores.
 - 778, «Ingresos extraordinarios», cuando el exceso se ponga de manifiesto en relación con el concepto de sanción.

9.3. Trascendencia fiscal de los criterios de contabilización aquí contenidos.

9.3.1. Deducibilidad de los intereses de demora.

Desaparecido el principio de independencia estricta de ejercicios, así como el requisito de necesidad para deducibilidad de los gastos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, habrá que concluir que:

- Los intereses de demora devengados en el propio ejercicio, serán deducibles en todo caso.
- Mientras que los devengados en ejercicios anteriores, sólo lo serán en tanto en cuanto se cumplan los requisitos previstos en el artículo 19.3 de la Ley 43/1995; es decir, cuando su contabilización extemporánea no lleve aparejada una menor tributación teniendo en cuenta el conjunto de la situación.

9.3.2. Extrapolación de estas normas a contingencias fiscales, derivadas de otros tributos.

La forma de contabilización aquí expuesta:

- Es trasladable a otros conceptos impositivos, al menos por lo que se refiere a los intereses de demora y la sanción.

- En cuanto a la cuota, será necesario tener en cuenta, en cada caso, el tratamiento contable que deba darse al tributo de que se trate, ya que habrá casos en que esos tributos no tendrán la consideración de gastos, sino de coste o de derecho de crédito frente a la Hacienda Pública, por ejemplo.

9.4. Información en la memoria.

Las empresas deberán informar en la memoria sobre estas situaciones de contingencia fiscal, siempre que sean significativas, y especialmente sobre el gasto por impuesto:

- Producido en este ejercicio, y
- El derivado de ejercicios anteriores.

10. Norma décima: régimen transitorio.

10.1. Contenido.

10.1.1. Resolución de 1992.

Mientras en la Resolución de 1992 el régimen transitorio se regulaba en la norma novena, ocupándose concretamente de:

- Las diferencias temporales y créditos por pérdidas a compensar generadas en ejercicios anteriores al de la entrada en vigor del PGC, y
- La previsión por libertad de amortización prevista en el Real Decreto-Ley 2/1985, y otras normas similares.

10.1.2. Resolución de 1997.

En la Resolución de 1997, el régimen transitorio se regula en la norma décima, que se ocupa exclusivamente de problemas transitorios, en el ámbito de las entidades que tributan por el régimen de transparencia fiscal, y así concretamente:

- Adaptación al nuevo régimen de transparencia fiscal.
- Abandono del régimen de transparencia fiscal para pasar a tributar por el régimen general.
- Cuantificación de créditos y débitos por efecto impositivo, nacidos durante el período transitorio de tributación, 96, 97 y 98.

10.2. Contabilización.

10.2.1. Adaptación de las entidades sometidas a transparencia fiscal con la antigua normativa, al nuevo régimen de transparencia fiscal introducido por la Ley 43/1995.

Al pasar de un régimen de exención técnica a otro de tributación, deberán aflorar los IBA, IBD y CPC procedentes de ejercicios anteriores y que de acuerdo con la antigua normativa no estarán contabilizados, en el primer ejercicio de entrada en vigor de la nueva ley.

Para ello se utilizarán las siguientes cuentas:

- Para registrar los créditos impositivos (IBA y CPC), la cuenta 6328, «Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes», con cargo a las propias cuentas de IBA y CPC:

$$\begin{array}{r} 4740 / 4745 \\ \hline \end{array} \quad a \quad \begin{array}{r} 6328 \\ \hline \end{array} \quad x$$

- Para registrar los débitos impositivos (IBD), la cuenta 6323, «Ajustes negativos en la imposición en entidades transparente», con abono a la cuenta de IBD:

$$\begin{array}{r} 6323 \\ \hline \end{array} \quad a \quad \begin{array}{r} 479 \\ \hline \end{array} \quad x$$

10.2.2. Modificación del régimen de tributación de transparencia fiscal, al régimen general.

Se utilizará el mismo criterio que el que acabamos de indicar.

10.2.3. Cuantificación de los créditos y débitos nacidos en una entidad transparente, durante el período transitorio al que se refiere la disposición transitoria vigesimosegunda de la Ley 43/1995.

Teniendo en cuenta que en el período transitorio 96, 97 y 98 las entidades transparentes tributarán por el Impuesto sobre Sociedades pero a tipos de gravamen reducidos del 0, 10 y 20% respectivamente, es necesario aclarar qué tipo de gravamen procede aplicar a las diferencias temporales y bases imponibles negativas surgidas en esos ejercicios, para cuantificar los créditos y débitos impositivos derivados de las mismas.

Para ello, la Resolución nos aclara que:

- La cuantificación de los créditos y débitos se efectuará inicialmente, teniendo en cuenta:
 - Prioritariamente, el tipo de gravamen correspondiente al ejercicio en que previsiblemente esos créditos o débitos van a revertir o se van a compensar, y
 - Subsidiariamente para el caso de que no se conociera el ejercicio de reversión o compensación, deberá aplicarse, por respeto al principio de prudencia:
 - A los IBD, el tipo de gravamen general, y
 - A los IBA y CPC, el tipo de gravamen más bajo que corresponda a los ejercicios de previsible reversión o compensación.

Este criterio difiere, sin embargo, del adoptado en la norma primera de esta Resolución, para la contabilización de los créditos y débitos de las empresas de reducida dimensión, para los cuales se indica que se calcularían en todo caso, al tipo de gravamen aplicable al tramo más bajo de la base imponible (30%), sin distinguir por el hecho de que se trate de créditos (IBA y CPC) o débitos (IBD).

Si bien este criterio, que puede resultar poco prudente en el caso de los débitos, se subsana con la obligación de dotar una provisión para riesgos y gastos, cuando se estime que el efecto impositivo global puede determinar una mayor deuda.

- No obstante, si esos créditos o débitos quedaran modificados posteriormente, su ajuste se haría mediante:
 - Abono a la cuenta 6328, «Ajustes positivos en la imposición de entidades transparentes»:

4740 / 4745 / 479	a	6328
	x	

- O, cargo a la cuenta 6323, «Ajustes negativos en la imposición de entidades transparentes»:

6323	a	4740 / 4745 / 479
	x	

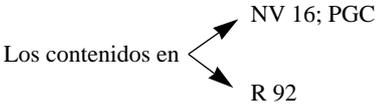
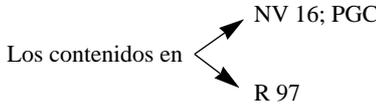
10.3. Información en la memoria.

Las entidades transparentes deberán informar sobre cualquier aspecto significativo, que incida en el gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia del régimen transitorio.

IV. ESQUEMA COMPARATIVO DE LAS DOS RESOLUCIONES DEL ICAC SOBRE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (30-4-1992 Y 9-10-1997)

	RESOLUCIÓN DE 30-4-1992	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
<i>NORMA PRIMERA</i>	Aplicación del principio de prudencia (contabilización de diferencias temporales y créditos por pérdidas a compensar)	Se introducen algunas reformas: <ul style="list-style-type: none"> • Para aclarar dudas • Para adaptarse a la nueva legislación de IS
<i>NORMA SEGUNDA</i>	Diferencias permanentes	No se modifica
<i>NORMA TERCERA</i>	Deducciones y bonificaciones de la cuota	No se modifica
<i>NORMA CUARTA</i>	Entidades en régimen de transparencia fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Se modifica para adaptarse a las reformas introducidas por la Ley 43/1995 • Se incorporan reglas especiales para Agrupaciones de Interés Económico (AIE) y UTES
<i>NORMA QUINTA</i>	Socios de entidades en régimen de transparencia fiscal	<ul style="list-style-type: none"> • Se introducen pequeñas modificaciones para adaptarse a las reformas introducidas por la Ley 43/1995 • Se incorporan reglas especiales para la contabilización por parte de los socios de AIE, UTES y entidades en régimen de transparencia fiscal internacional
<i>NORMA SEXTA</i>	Sociedades que tributan en régimen de declaración consolidada	Sociedades que tributan en régimen de grupos de sociedades Se mantiene prácticamente la misma redacción, salvo pequeños matices
<i>NORMA SÉPTIMA</i>	Impuestos extranjeros de naturaleza similar al IS	No se modifica
<i>NORMA OCTAVA</i>	Acontecimientos posteriores al cierre	No se modifica
<i>NORMA NOVENA</i>	Régimen transitorio: <ul style="list-style-type: none"> • Diferencias temporales y créditos nacidos antes del PGC • Previsión libertad amortización 	Registro de las contingencias derivadas del IS Se incorpora nuevo
<i>NORMA DÉCIMA</i>	–	Régimen transitorio <ul style="list-style-type: none"> • Se contemplan normas específicas para las entidades transparentes, como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 43/1995

NORMA PRIMERA: Aplicación del principio de prudencia: contabilización de los impuestos sobre beneficios anticipados (IBA), impuestos sobre beneficios diferidos (IBD) y créditos por pérdidas a compensar (CPC)

RESOLUCIÓN DE 30-4-1992	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
<p>1.º Criterios de contabilización:</p> <p>Los contenidos en </p> <p><i>Norma Primera. (1).</i></p>	<p>1.º =</p> <p>Los contenidos en </p> <p><i>Norma Primera. (1).</i></p>
<p>2.º Contabilización de los IBD.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deberán contabilizarse en todo caso, por aplicación del principio de prudencia. <p><i>Norma Primera. (2).</i></p>	<p>2.º =</p> <p><i>Norma Primera. (2).</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • – 	<ul style="list-style-type: none"> • Cálculo de su importe: <ul style="list-style-type: none"> – Tipo de gravamen del ejercicio <li style="text-align: center;">x – Diferencia, para cada operación, entre: <ul style="list-style-type: none"> RCAI BI <p><i>Norma Primera. (2).</i></p>
<p>3.º Contabilización de los IBA.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sólo se podrán contabilizar cuando tengan un interés cierto, respecto a la carga fiscal futura: <ul style="list-style-type: none"> No deberán contabilizarse cuando existan dudas sobre su recuperación futura. <p><i>Norma Primera. (3).</i></p>	<p>3.º =</p> <p><i>Norma Primera. (3. 1.º párrafo).</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • – 	<ul style="list-style-type: none"> • Estas partidas no se podrán contabilizar en el activo y después corregir mediante dotación a la provisión cuando haya dudas sobre su recuperación futura. <p><i>Norma Primera. (3. 1.º párrafo, in fine).</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • – 	<ul style="list-style-type: none"> • Cálculo de su importe: <ul style="list-style-type: none"> – Tipo de gravamen del ejercicio <li style="text-align: center;">x – Diferencia, para cada operación, entre: <ul style="list-style-type: none"> RCAI BI <p><i>Norma Primera. (3. 2.º párrafo).</i> .../...</p>

<p>.../...</p> <ul style="list-style-type: none"> Sólo serán objeto de registro contable, cuando sean razonablemente recuperables en el futuro: Requisitos: <ul style="list-style-type: none"> Previsión de recuperación en plazo ≤ 10 años, desde el cierre del ejercicio. Que no se trate de sociedades que están generando pérdidas habitualmente. <p><i>Norma Primera. (5).</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> = <p><i>Norma Primera. (6. 1.ª párrafo).</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> No obstante, podrán contabilizarse IBA cuyo plazo de reversión supere el período de 10 años, cuando existan IBD: <ul style="list-style-type: none"> Por importe ≥ a los IBA. y cuyo plazo de reversión sea = al de los IBA. <p><i>Norma Primera. (6).</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> = <p><i>Norma Primera. (7).</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> – 	<ul style="list-style-type: none"> Los IBA no contabilizados inicialmente, sólo podrán aflorarse cuando sea evidente su reversión. Esta afloración originará una reducción del gasto por IS, para lo cual se podrá utilizar la cuenta 638, «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»: $\begin{array}{r} 4740 \qquad a \qquad 638 \\ \hline \qquad \qquad \qquad x \qquad \qquad \qquad \end{array}$ <p><i>Norma Primera. (8).</i></p>
<p>4.º Contabilización de los créditos por pérdidas a compensar (CPC).</p> <ul style="list-style-type: none"> Sólo se podrán contabilizar cuando: <ul style="list-style-type: none"> Tengan un interés cierto respecto a la carga fiscal futura. No existan dudas sobre su recuperación futura. <p><i>Norma Primera. (3).</i></p> <ul style="list-style-type: none"> La base negativa compensable, se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa. Y siempre que razonablemente se considere: <ul style="list-style-type: none"> Que las causas que originaron esa base negativa han desaparecido. Y que se van a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación. <p><i>Norma Primera. (4).</i></p>	<p>4.º =</p> <p><i>Norma Primera. (3.1.ª párrafo).</i></p> <p>=</p> <p>En relación al requisito de que sea posible la compensación, se agrega el inciso «en un plazo no superior a 10 años, desde el cierre del ejercicio», pensando en empresas cuyo período de compensación puede exceder de 7 años, al retrasar el inicio del cómputo, y así por ejemplo, en las empresas de nueva creación.</p> <p>.../...</p>

<p>.../...</p>	<p>(633) <i>Ajustes negativos en la imposición indirecta</i></p> <p style="text-align: right;"><i>a Provisión para impuestos (141)</i></p> <p style="text-align: center;">_____ x _____</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si posteriormente la provisión dotada resulta excesiva, se dará de baja el exceso, con abono a una cuenta que refleje menor gasto por IS. <p>(141) <i>Provisión para impuestos</i></p> <p style="text-align: right;"><i>a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i></p> <p style="text-align: center;">_____ x _____</p> <p><i>Norma Primera. (9).</i></p>
<p>7.º Información en memoria.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Las empresas deberán informar en la memoria acerca de cualquier circunstancia substantiva sobre su situación fiscal, y concretamente, entre otras cuestiones, del tratamiento aplicado a: <ul style="list-style-type: none"> – Los IBA, y – Los CPC. <p><i>Norma Primera. (7).</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • – 	<ul style="list-style-type: none"> • = pero especificando que la información irá en el apartado correspondiente a la situación fiscal, exclusivamente. <p><i>Norma Primera. (11. 1.ª parte del 1.º párrafo y 2.º párrafo).</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • En particular: <ul style="list-style-type: none"> – Se informará sobre el gasto por impuesto: <ul style="list-style-type: none"> - Producido en el ejercicio, y - Derivado de ejercicios anteriores. – Y se detallarán: <ul style="list-style-type: none"> - Los IBA e IBD que reviertan en el ejercicio y los siguientes. - Los CPC que se compensan en el ejercicio. <p><i>Norma Primera. (11. 2.ª parte del 1.º párrafo).</i></p>

NORMA SEGUNDA: Diferencias permanentes

RESOLUCIÓN DE 30-4-1992	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
<p>1. Tratamiento general de las diferencias permanentes.</p> <ul style="list-style-type: none"> Las diferencias permanentes entre el RC y la BI del IS influyen en el cálculo del gasto devengado por IS, en el ejercicio en que se producen. <p><i>Norma Segunda. (1).</i></p> <p>2. Periodificación de las diferencias permanentes.</p> <ul style="list-style-type: none"> A pesar de lo indicado anteriormente, la reducción del gasto devengado por IS, como consecuencia de diferencias permanentes negativas, podrá ser objeto de periodificación en las cuentas anuales. <p><i>Norma Segunda. (2).</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Para llevar a cabo dicha periodificación, se creará una partida de «Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios» 137, que: <ul style="list-style-type: none"> Se abonará por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con cargo a la cuenta 630: $\begin{array}{r} 630 \qquad a \qquad 137 \\ \hline \qquad \qquad \qquad x \qquad \qquad \qquad \end{array}$ Y se cargará en cada ejercicio por la parte que corresponda imputar en el mismo, siguiendo el mismo criterio que para la imputación de subvenciones no reintegrables: $\begin{array}{r} 137 \qquad a \qquad 630 \\ \hline \qquad \qquad \qquad x \qquad \qquad \qquad \end{array}$ <p><i>Norma Segunda. (3).</i></p> <ul style="list-style-type: none"> Información en la memoria. <p>En la memoria se informará sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> Los criterios de periodificación empleados en su caso: <ul style="list-style-type: none"> Tanto en el ejercicio en que se produzcan las diferencias permanentes. Como en los ejercicios en los que se efectúa la periodificación. Cualquier circunstancia que influya en la periodificación. <p><i>Norma Segunda. (4).</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> No se introduce ninguna modificación.

NORMA TERCERA: Deduciones y bonificaciones de la cuota

RESOLUCIÓN DE 30-4-1992	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
<p>1. Tratamiento general de las deducciones y bonificaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> Las deducciones y bonificaciones aplicadas en la declaración del IS minoran el gasto devengado por IS (en términos similares a las diferencias permanentes). <p><i>Norma Tercera. (1).</i></p>	
<p>2. Periodificación de las deducciones y bonificaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> No obstante, esa reducción del gasto por IS podrá ser objeto de periodificación, cuando sea debida a deducciones y bonificaciones aplicadas fiscalmente en la declaración del correspondiente ejercicio. <p><i>Norma Tercera. (2 y 3).</i></p>	
<ul style="list-style-type: none"> Para llevar a cabo dicha periodificación, se creará una partida de «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir» 138, que: <ul style="list-style-type: none"> Se abonará por el importe de las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios, con cargo a la cuenta 630: $\begin{array}{r} 630 \qquad a \qquad 138 \\ \hline \qquad \qquad \qquad x \qquad \qquad \qquad \end{array}$ Y se cargará en cada ejercicio por la parte que corresponda imputar en el mismo, siguiendo el mismo criterio que para la imputación de subvenciones no reintegrables. $\begin{array}{r} 138 \qquad a \qquad 630 \\ \hline \qquad \qquad \qquad x \qquad \qquad \qquad \end{array}$ <p><i>Norma Tercera. (5).</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> No se introduce ninguna modificación.
<ul style="list-style-type: none"> Información en la memoria. <p>En la memoria se informará sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> Los criterios de periodificación empleados en su caso: <ul style="list-style-type: none"> Tanto en el ejercicio en que se apliquen las deducciones y bonificaciones. Como en los ejercicios en los que se efectúan la periodificación. Cualquier circunstancia que influya en la periodificación. <p><i>Norma Tercera. (6).</i></p>	

<p>.../...</p> <p>–</p>	<p>4.2. Normas especiales aplicables a las agrupaciones de interés económico (AIE). <i>Norma Cuarta. (4.2).</i></p>																																																		
<p>–</p>	<p>4.3. Normas especiales aplicables a las UTES <i>Norma Cuarta. (4.3).</i></p>																																																		
<p>4. Cuenta a utilizar. Desarrollo de la cuenta 632, «ST, efecto impositivo».</p> <ul style="list-style-type: none"> • 6320 Retenciones e ingresos a cuenta soportados por ST. • Recoge las retenciones e ingresos a cuenta: <ul style="list-style-type: none"> – Soportados por ST. – E imputados a los socios. – Figurará en la partida «Otros impuestos» de la cuenta de «Pérdidas y ganancias». – Movimiento: <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%; text-align: right;">6320</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">a</td> <td style="width: 45%; text-align: left;">473 (Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta)</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">_____</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">x</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">_____</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">129 (P/g)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">a</td> <td style="text-align: right;">6320</td> <td></td> <td style="text-align: right;">_____</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">x</td> <td></td> </tr> </table>	6320	a	473 (Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta)		_____				x		_____				129 (P/g)		a	6320		_____				x		<p>4.4. Cuentas a utilizar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 6320 Importes a cuenta, no recuperables por ET. • Recoge todos los pagos a cuenta: <ul style="list-style-type: none"> – Soportados por las ET. – Y que no puedan ser recuperados directamente por éstas, por exceder de su cuota líquida. • Figurará en las partidas «Otros impuestos», de la cuenta de «Pérdidas y ganancias». • Movimiento: <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%; text-align: right;">6320</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">a</td> <td style="width: 45%; text-align: left;">4732 (Hacienda Pública, deudor con ET)</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">_____</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">x</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">_____</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">129</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">a</td> <td style="text-align: right;">6320</td> <td></td> <td style="text-align: right;">_____</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">x</td> <td></td> </tr> </table>	6320	a	4732 (Hacienda Pública, deudor con ET)		_____				x		_____				129		a	6320		_____				x	
6320	a	473 (Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta)		_____																																															
			x																																																
_____				129 (P/g)																																															
	a	6320		_____																																															
			x																																																
6320	a	4732 (Hacienda Pública, deudor con ET)		_____																																															
			x																																																
_____				129																																															
	a	6320		_____																																															
			x																																																
<p>–</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 6321 Importes a cuenta no recuperables por AIE. 																																																		
<ul style="list-style-type: none"> • 6323 Ajustes negativos en la imposición en ST. <ul style="list-style-type: none"> – Recoge el importe de los ajustes a realizar por: <ul style="list-style-type: none"> - Disminución de créditos por IBA, CPC. - Aumento de pasivos por IBD. – Figurará en la partida «Impuesto sobre beneficios» de la cuenta de «Pérdidas y ganancias». – Movimiento: <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%; text-align: right;">6323</td> <td style="width: 10%; text-align: center;">a</td> <td style="width: 45%; text-align: left;">IBA (4747) / IBD (479) / CPC (4745)</td> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right;">_____</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">x</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">_____</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: right;">129 (P/g)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">a</td> <td style="text-align: right;">6323</td> <td></td> <td style="text-align: right;">_____</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">x</td> <td></td> </tr> </table>	6323	a	IBA (4747) / IBD (479) / CPC (4745)		_____				x		_____				129 (P/g)		a	6323		_____				x		<ul style="list-style-type: none"> • 6323 Ajustes negativos en la imposición en ET. <ul style="list-style-type: none"> – Regulación similar, pero especificando que se contabilizará en el ejercicio en que se conocen las modificaciones. <p style="text-align: right;">.../...</p>																									
6323	a	IBA (4747) / IBD (479) / CPC (4745)		_____																																															
			x																																																
_____				129 (P/g)																																															
	a	6323		_____																																															
			x																																																

.../...

- 6328 Ajustes positivos en la imposición en ST.
 - Recoge el importe de los ajustes a realizar por:
 - Aumento de créditos por IBA, CPC.
 - Disminución de pasivos por IBD.
 - Figurará en la partida «Impuesto sobre beneficios» de la cuenta de «Pérdidas y ganancias».
 - Movimiento:

<i>IBA (4740) /</i>	
<i>IBD (479) /</i>	
<i>CPC (4745)</i>	<i>a 6328</i>
	x
<i>6328</i>	<i>a 129 (P/G)</i>
	x

Norma Cuarta. (6).

- 6328 Ajustes positivos en la imposición en ET.
 - Regulación similar, especificando que el ajuste se realizará en el ejercicio en que se conozcan las modificaciones.

Norma Cuarta. (4.4).

NORMA QUINTA: Socios de entidades en régimen de transparencia fiscal

RESOLUCIÓN DE 30-4-1992 (SE EXCLUYEN LAS AIE Y LAS UTES)	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
<p>1. Imputación de BI. El socio de una ST reflejará la BI que le impute dicha ST, en el ejercicio en que proceda fiscalmente la imputación:</p> <ul style="list-style-type: none"> - RG: como una diferencia permanente en el cálculo del gasto devengado por IS. - EXC: como una diferencia temporal que origina IBA, por la parte de BI imputada, en el momento de la imputación se prevea que va a revertir a corto plazo: <ul style="list-style-type: none"> - Ya sea como dividendo. - O por enajenación de las participaciones. <p><i>Norma Quinta. (1 y 2).</i></p>	<p>5.1. Normas de carácter general. 1.º Imputación de BI. = <i>Norma Quinta. (5.1, 2 y 3).</i></p>
<p>2. Imputación de retenciones e ingresos a cuenta. • Se tratará en el socio, como menor gasto por IS devengado.</p> <p style="text-align: center;"><i>(4732) Hacienda Pública, retenciones e ingresos a cuenta en ST</i></p> <p style="text-align: center;"><i>a Ajustes positivos en la imposición de beneficios (638)</i></p> <p style="text-align: center;">_____ x _____</p> <p><i>Norma Quinta. (3).</i></p>	<p>2.º Imputación de retenciones, pagos fraccionados y cuotas satisfechas por la ET. = <i>(4732) Hacienda Pública deudora con ET</i></p> <p style="text-align: right;"><i>a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i></p> <p style="text-align: center;">_____ x _____</p> <p><i>Norma Quinta. (5.1.4).</i></p>
<p>3. Imputación de deducciones y bonificaciones. Se tratarán por la sociedad-socio, como el resto de las deducciones y bonificaciones a que tenga derecho, es decir, minorando el gasto devengado por IS. <i>Norma Quinta. (4).</i></p>	<p>3.º Imputación de deducciones y bonificaciones. = <i>Norma Quinta. (5.1.5).</i></p>
<p>4. Información en la memoria. Las sociedades (socios):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Deberán informar en la memoria acerca de los distintos conceptos que les han sido imputados por la ST. • E incluirán el resultado contable y la conciliación con la BI de las ST. <p><i>Norma Quinta.</i></p>	<p>4.º Información en la memoria. = <i>Norma Quinta. (5.1.5).</i></p>

.../...

.../... 5. –	<p>5.º Norma genérica (que se añade).</p> <ul style="list-style-type: none"> • La contabilización del efecto impositivo de la TF en los socios o partícipes se realizará: <ul style="list-style-type: none"> – De acuerdo con las normas generales contenidas en el PGC y en esta Resolución. – Con las especialidades que se citan. <p><i>Norma Quinta. (5.1.1).</i></p>
–	<p>5.2. Normas especiales aplicables a los socios de AIE.</p> <p><i>Norma Quinta. (5.2).</i></p>
–	<p>5.3. Normas especiales aplicables a los socios de UTES.</p> <p><i>Norma Quinta. (5.3).</i></p>
–	<p>5.4. Transparencia fiscal internacional.</p> <p><i>Norma Quinta. (5.4).</i></p>

NORMA SEXTA: Sociedades que tributan en régimen de «declaración consolidada» (Ley 61/1978)/«Grupos de sociedades» (Ley 43/1995)

RESOLUCIÓN DE 30-4-1992	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
	<ul style="list-style-type: none"> • Se mantiene prácticamente su inicial redacción. • Aunque suprimiendo la consideración de que la normativa fiscal puede llevar a un reparto de la carga tributaria distinto del que resulta de la normativa contable.

NORMA SÉPTIMA: Impuestos extranjeros de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades

RESOLUCIÓN DE 30-4-1992	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
<p>1. Contabilización del gasto devengado por el impuesto extranjero.</p> <p>Los gastos devengados por impuesto sobre beneficios que tengan la misma naturaleza que el IS estatal, se contabilizarán igual que el gasto devengado por IS utilizando la cuenta 635, «Impuesto sobre beneficios extranjero», con funcionamiento igual que la cuenta 630.</p> <p><i>Norma Séptima. (1).</i></p> <p>2. Información en memoria.</p> <p>Las sociedades sometidas a tributación en el extranjero deberán informar en memoria de los tributos extranjeros que graven el beneficio y de las circunstancias que afecten a las cuentas anuales.</p> <p><i>Norma Séptima. (2).</i></p>	<p>Se mantiene la redacción de la Resolución de 1992.</p>

NORMA OCTAVA: Acontecimientos posteriores al cierre

RESOLUCIÓN DE 30-4-1992	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
<p>Cualquier cambio conocido:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Después del cierre. • Pero antes de la formulación de las cuentas anuales, y que incide en la cuantificación del gasto devengado por IS deberá tenerse en cuenta por dicha cuantificación. <p>(Ej: variaciones en el tipo impositivo, que afecten a IBA, IBD, CPC).</p>	<p>Se mantiene esta redacción.</p>

NORMA NOVENA: Registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades

RESOLUCIÓN DE 30-4-1992	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
	<p>1. Contabilización de las contingencias fiscales por aplicación del principio de prudencia. Las contingencias fiscales:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Se deriven de un acta. - O no, <p>deberán ser objeto de contabilización:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tanto en los casos de mera estimación • como en los casos en que se trate de importes determinados. <p><i>Norma Novena. (1).</i></p> <p>2. Contabilización de las deudas tributarias conocidas o estimadas.</p> <ul style="list-style-type: none"> • La contabilización de las deudas tributarias conocidas o estimadas se efectuará: <ul style="list-style-type: none"> - Con cargo al concepto de gasto que corresponda. - Y con abono a: <ul style="list-style-type: none"> - «Provisión para impuestos» (141), si el importe es estimado. - O «Hacienda Pública acreedor por IS» (4752), si el importe ya es conocido. <p><i>Norma Novena. (2.1.º párrafo).</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • En caso de incoación de un acta por IS deberán cargarse las siguientes cuentas de gasto: <ul style="list-style-type: none"> - Por lo que se refiere a la cuota del IS descubierta, que lógicamente corresponderá a un ejercicio anterior a aquel en que se incoa el acta: Se recogerá como gasto, pudiéndose cargar a la cuenta 633, «ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» y cuando el importe del gasto de ejercicios anteriores fuese significativo deberá desglosarse dentro de la partida de gasto por IS, separando gasto del ejercicio y de ejercicios anteriores. • Por lo que se refiere a los intereses habrá que distinguir: <ul style="list-style-type: none"> - Los correspondientes al ejercicio en curso, que se contabilizarán como un gasto financiero del propio ejercicio (66). - De aquellos otros cuyo devengo corresponda a ejercicios anteriores, que deberán contabilizarse en una cuenta de gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679), y • Igualmente la sanción podrá contabilizarse en la cuenta 678, como gasto extraordinario. <p><i>Norma Novena. [2 (a partir del 2.º párrafo) y 3].</i></p> <p>3. Información en la memoria. Se deberá informar en la memoria sobre este tipo de contingencias fiscales, y en particular, del gasto devengado por IS en este ejercicio y en anteriores. <i>Norma Novena. (4).</i></p>

NORMA NOVENA: Régimen transitorio

NORMA DÉCIMA: Régimen transitorio

RESOLUCIÓN DE 30-4-1992	RESOLUCIÓN DE 9-10-1997
<p>1. Diferencias temporales y créditos por pérdidas a compensar, generadas en ejercicios anteriores a la entrada en vigor del PGC:</p> <p>La disposición transitoria 1.^a del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el PGC de la opción a la empresa, de contabilizar, o no, tales créditos y débitos, de tal manera que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si se opta por su contabilización, el tratamiento contable será igual que para las partidas generales con posterioridad a la entrada en vigor del PGC. • Pero si se opta por su no contabilización, cuando reviertan las diferencias temporales o se produzca efectivamente la compensación de BIN, éstas deberán tratarse como diferencias permanentes, para calcular el gasto devengado por IS en el ejercicio en que se realizan. <p><i>Norma Novena. (1).</i></p>	<p>—</p>
<p>2. Previsión libertad de amortización (R.D.-L. 2/1985 y otras similares).</p> <p>Dichas partidas contabilizadas de acuerdo con la antigua legislación fiscal quedarán reflejadas en el Balance como reservas, sin perjuicio de la contabilización del IBD pendiente de reversión, que corresponda.</p> <p><i>Norma Novena. (2).</i></p>	<p>—</p>
	<p>1. Régimen de transparencia fiscal.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contabilización de IBA, IBD y CPC surgidos en una ET con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen de TF de la Ley 43/1995. <p>La contabilización de estas partidas en sociedades que eran transparentes con la antigua legislación, se podrá efectuar utilizando las cuentas previstas en la norma cuarta de esta Resolución, relativa a ET.</p> <p><i>Norma Décima. (1).</i></p> <p style="text-align: right;">.../...</p>

<p>.../...</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Cuantificación de los créditos y débitos derivados del efecto impositivo, durante los tres primeros períodos en que sea aplicable la Ley 43/1995, y en los que, por aplicación de la disposición transitoria vigesimosegunda de la Ley 43/1995, las ET tributarán a los tipos de gravamen del 0, 10 y 20%, respectivamente: La cuantificación se hará aplicando el tipo de gravamen del ejercicio de reversión. • Pero si no se conoce ese ejercicio, se aplicará: <ul style="list-style-type: none"> – A los IBD el tipo de gravamen general. – Y a los IBA y CPC, el tipo de gravamen más bajo entre los ejercicios de posible reversión o compensación. • No obstante, si después se derivan importes diferentes a los inicialmente contabilizados, se corregirán tales importes, con abono o cargo, según proceda, a las cuentas: <ul style="list-style-type: none"> – 6238 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios. – 6233 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios. <p><i>Norma Décima, apartado adicional.</i></p>
<p>4. Información en la memoria.</p> <p>Las sociedades deberán informar en la memoria de la incidencia del régimen transitorio sobre el gasto devengado por IS, indicando todas las circunstancias que afecten a las cuentas anuales.</p> <p><i>Norma Novena. (3).</i></p>	<p>2. Información en la memoria.</p> <p>=</p> <p><i>Norma Décima.</i></p>